المالية العامة

النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة

دكتور
سوزي عدلي ناشد
مدرس الاقتصاد والعلوم المالية
كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية

منشورات الحلبي الحقوقية

المالية العامة

النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة

المالية العامة

النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة

دكتور

سوزي عدلي ناشد

مدرس الاقتصاد والعلوم المالية

كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية

منشورات الحلبي الحقوقية

الطبعة الأولى

منشورات الحلبي الحقوقية
فرع اول: بناية الزين - شارع القنطاري - مقابل السفارة الهندية
هاتف: 01/364561
هاتف خليوي: 03/640821 - 03/640544
فرع ثان: سوديكو سكوير
هاتف: 01/612632 ـ فاكس: 01/612633
ص.ب. 011/0475 بيروت ـ لبنان
E - mail elhalabi@terra.net.lb

مقدمة

(١) أهمية المالية العامة :

غنى عن البيان أهمية المالية العامة فى حياة الدول. فالمالية العامة تلعب بالنسبة للدولة نفس الدور الذى يلعبه الجهاز العصبى بالنسبة لجسم الإنسان. ولا نبالغ إذا ما قلنا أن المالية العامة هى المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وظروفه، وللحالة السياسية وظروفها فى دولة من الدول فى فترة زمنية معينة. ويكفى للتدليل على ذلك أن نقف على الدور الذى تلعبه كل من الإيرادات والنفقات، باعتبارها أحد موضوعات المالية العامة، فى الكشف عن الظروف الاقتصادية والهيكل الاقتصادى والظروف السياسية والهيكل السياسى لدولة من الدول.

لنضرب أمثلة لتوضيح ذلك، إذا كانت حصيلة الضرائب فى دولة من الدولة مرتفعة على الرغم من ثبات سعرها، فإن ذلك يعد مؤشراً على ارتفاع الأسعار وبالتالى على وجود التضخم . كذلك إذا انخفضت حصيلة الضرائب مع بقاء سعرها دون تغير فمعنى ذلك أن اقتصاد الدولة يعانى من الكساد.

أيضا، إذا ازدادت نفقات الاستثمار والتخطيط العمرانى والتوسع فى بناء المساكن، فمعنى ذلك أننا أمام اقتصاد فى مرحلة النمو. أما إذا ازدادت الإعانات الاجتماعية وإعانات البطالة وغيرها من النفقات الأخرى فإننا نكون أمام اقتصاد فى حالة كساد. كذلك، فإيرادات الضريبة تكشف عما إذا كان اقتصاد الدولة اقتصاداً متقدماً أم متخلفاً، فكلما كان عبء الضريبة فادحاً وكان النظام الضريبى محكماً فهذا يدل على أننا أمام دولة متقدمة اقتصادياً. أما إذا كانت حصيلة الضرائب قليلة والاستقطاعات الضريبية ضعيفة فهذا دليل على تخلف الدولة.

أضف إلى ذلك، الدور الذى تلعبه المالية العامة فى تبيان الوضع

السياسى والهيكل السياسى لدولة من الدول. فهناك ارتباط أكيد بين الحياة السياسية، بما يطرأ عليها من أحداث، وبين مالية الدولة. فكلما كان النظام السياسى رشيداً وكلما كانت سياسة الدولة رشيدة كلما كانت ميزانية الدولة رشيدة بالتبعية. وذلك ليس سوى ترجمة للمقولة الشهيرة "أعطنى سياسية حسنة أنشئ لك نظاماً مالياً حسناً " faites-moi de la bonne politique, je vous ferai de bonnes finance . فالإيرادات العامة حساسة للأحداث السياسية التى تطبع نشاط الدولة. كذلك تتأثر النفقات العامة بتلك الأحداث. فعندما تفرض ضريبة سعرها مرتفع فإن ذلك قد يؤدى إلى زعزعة الأمن والاستقرار فى الدولة مما ينشأ عنه عمليات شغب وتخريب، فتضطر الدولة، بغية إعادة النظام وتعويض الخسائر فى الممتلكات والأرواح، إلى زيادة الإنفاق المتمثل فى الإعانات الاجتماعية والتعويضات المختلفة. كذلك إذا كان الهيكل الإدارى للدولة يأخذ باللامركزية، تزداد النفقات اللازمة لتشغيل إدارات الدولة. أما إذا كان يأخذ بالنظام المركزى فتقل هذه النفقات. والأمر كذلك بالنسبة للنظام السياسى السائد فى الدولة وما إذا كان نظاماً فيدرالياً أم يأخذ شكل الدولة الموحدة أو المركزية.

وإذا كان للمالية العامة هذه الأهمية من الوجهتين الاقتصادية والسياسية، فالتساؤل يثور حول الموضوع الذى تعالجه المالية العامة والمقصود منها ومكانها فى نطاق العلوم الاجتماعية الأخرى.

(٢) موضوع علم المالية العامة:

يوجد فى كل مجتمع، يخضع لسلطة عامة منظمة، حاجات تهم مجموع المواطنين ولا يمكن لكل فرد أن يقوم بإشباع حاجاته منها استقلالاً. وتسمى هذه الحاجات " الحاجات الجماعية" . وأمثلتها التقليدية الدفاع والأمن والعدالة.

فالفرد بمفرده لا يقوى على أن يحقق لنفسه الأمن الخارجى، إذ أن

هذا الأمن لا يمكن أن يتحقق إلا ككل لا يتجزأ لكونه يعود بـالنفع على المواطنين كافة ، ولا يمكن أن يحرم اى منهم من الإفادة بـهذا الأمـن. ولهذا يجب أن تقوم به وتسهر عليه الدولة بأجهزتها المختلفة. فالحاجـات الجماعية هى، إذاً، الحاجات التى تقوم الدولة بإشباعها نظراً لعجـز كـل فرد، بسبب عدم قابليتها للتجزئة، عن القيام بها بمفرده.

وتختلف الحاجات الجماعية عن الحاجات الفردية كالزواج والمـأكل والملبس والمشرب..الخ . فهذه الأخيرة يستطيع الفرد بمفرده أن يسـتقل بإشباع حاجاته منها، طالما يقدر على دفع ثمنها وذلـك نظـراً لقابليتـها للتجزئة.أما إذا لم يستطيع دفع ثمنها فإنه لا يحصل عليها. وفيمـا بيـن الحاجات الجماعية غير القابلة للتجزئة والحاجات الفردية القابلة للتجزئـة توجد طائفة أخرى من الحاجات يستطيع كل فرد أن يشبع حاجاته منـها بمفرده بصرف النظر عن إشباع الآخرين لها من عدمه. اى أنـها قابلـة للتجزئة ولكنها، مع ذلك ولأهميتها الاجتماعية ،حاجـات جديـرة بـأن تضطلع بها الدولة وتشبعها. ومـن أمثلتـها التعليـم والعـلاج والنقـل والمواصلات. لكى تقوم الدولة بإشباع الحاجات العامـة التـى لا تقبـل الانقسام والحاجات القابلة للانقسام ولكن لها أهمية اجتماعية قصوى، فإنها تضطر إلى استخدام بعض الأموال وأن تحصل علـى خدمـات بعـض الأشخاص وذلك لقاء مقابل للحصول على هذه الأموال والخدمات يتمثـل فى صورة مبالغ نقدية. هذه المبالغ النقدية هى النفقات العامة. ولكى تقـوم الدولة بهذه النفقات لابد لها من التفتيش عن إيرادات عامة تحصل عليـها من مصادر مختلفة، وأهم هذه المصادر هو الضرائب.

على أنه لما كان من الضرورى أن تسير الدولة على نهج منضبـط وواضح فى القيام بنفقاتها وتحصيل إيراداتها فإنها تقرر ما ستقوم به مـن أنشطة ومشروعات فى خلال فترة زمنية محددة، عادة ما تكـون سـنة، وتقدر مقدار النفقات الضرورية لتنفيذها والإيرادات المحتمل الحصـول

عليها لتغطيتها. وهذا التقدير للنفقات والإيرادات، عن فترة قادمة مقبلـــة عادة ما تكون سنة ، هى ما يطلق عليه الميزانية العامة أو الموازنة العامة للدولة.

والعلم الذى يدرس النفقات والإيرادات العامة والميزانية هو " علـــم المالية العامة" . وعلى ذلك يمكن تعريف المالية العامة بأنها " العلم الـــذى يدرس النفقات العامة والإيرادات العامة وتوجيهها من خلال برنامج معين يوضع لفترة محددة، بهدف تحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية".

(٣) تأثير النظام الاقتصادى على النظام المالى:

إن الارتباط الذى لا ينفصل بين النظام الاقتصادى والنظام المـــالى وتأثيرهما المتبادل كل على الآخر أمر لا يحتاج إلى بيان. ففى ظل النظام الرأسمالى فى بدء نشأته، والذى يقوم على المناداة بعدم تدخل الدولة علـــى وجه الاطلاق فى الحياة الاقتصادية- لكون تدخلها فيه تبديد وضياع لجزء من الموارد القومية كان يمكن أن يستغل بطريقة أكثر فاعلية لو أنه تـــرك للأفراد- كان من الطبيعى أن تكون كل من نفقات الدولة وإيراداتها قليلـــة متواضعة، كما كان على المالية العامة أن تكون محـــايدة بمعنـــى أن لا تحدث اى تغير أو تعديل فى الأوضاع والمراكز الاقتصادية القائمة. فلـــم يكن للضرائب مثلاً أن تستخدم فـــى تحقيـــق أى أهـــداف اجتماعيـــة أو اقتصادية، ولم يكن للدولة أن تقترض إلا فى أحوال استثنائية، كظـــروف حرب مثلاً. ولم تكن للموازنة العامة للدولة اى أهمية اقتصادية إذ لم تكـــن تعدو سوى وثيقة للموازنة الحسابية السنوية وكان تساوي الحساب الدقيـــق للنفقات والإيرادات قاعدة هامة جدا فى المالية التقليدية تعرف بقـــاعدة أو مبدأ توازن الميزانية.

ولكن هذه النظرة الضيقة لدور الدولة فى الحياة الاقتصادية، والـــذى يعرف بمبدأ الدولة الحارسة L'Etat gendarme بمفهومه الضيـــق، أو

المذهب الفردى الحر، قد بدأ ينحسر خاصة بعد ظهور الأزمة الاقتصادية العالمية عام ١٩٢٩. فبدأ دور الدولة يتطور بسرعة فى الحياة الاقتصادية، رغبة فى إيجاد نوع من الاستقرار الاقتصادى وانتشال الاقتصاد القومى من أزمته، فلم يعد دورها يقتصر على الوظائف التقليدية من حفظ للأمن وإقامة العدالة.. الخ، بل تعداه إلى جميع مجالات الحياة الاقتصادية وأصبح حجم تدخل الدولة ضخماً فى ذاته فضلاً عن آثاره، وأصبحنا بصدد ظاهرة ما يسمى" **بالدولة المتدخلة** " **L'Etat interventionniste**. وغنى عن البيان ما أدى إليه هذا التطور من تزايد أهمية دراسة النفقات والإيرادات على ضوء السياسة التدخلية للدولة. إذ ازدادت أهمية القطاع العام فى الدول الرأسمالية كنتيجة لسياستها التدخلية، وأصبحت المالية العامة، فى تلك الدول " مالية وظيفية ".

أما الدول التى أخذت بالنظام الاشتراكى، متأثرة فى ذلك بالتيارات الماركسية والماوية، فلقد هيمنت الدولة وسيطرت سيطرة تامة على جميع أوجه النشاط الاقتصادى، وتقلص دور القطاع الخاص إلى أن اختفى تماما. وتعرف هذه الظاهر بظاهرة"**الدولة المنتجة**" **L'Etat Productif**. ولا يخفى على الفطنة أهمية واتساع دور المالية العامة كنتيجة لذلك. إذ أن تدخل الدولة وسيطرتها على جميع أوجه النشاط الاقتصادى يقتضى الحصول على إيرادات ضخمة من مصادر مختلفة، وذلك لمواجهة النفقات العامة التى يقتضيها تدخل الدولة وسيطرتها على النظام الاقتصادى. وبالتالى أصبحت دراسة المالية تتبوأ أهمية قصوى فى هذه النظم.

كما أن التطور الذى طرأ على العالم بعد انهيار النظم الاشتراكية، بسقوط الاتحاد السوفيتى عام ١٩٨٩-وهيمنة القطب الواحد النظام العالمى ومناداته بسياسة العولمة بما تستتبعه من تغييرات هيكلية فى النظم الاقتصادية المختلفة لتتمشى مع سياسة الاقتصاد الحر وتحقيق مبدأ حرية التجارة والمنافسة وإلغاء الحواجز الجمركية إعمالاً لاتفاقات الجات- كل ذلك لابد وأن يكون له انعكاس على دور المالية العامة فى الوقت الآنى.

إذ بفضل سياسة التحرر الاقتصادى وسياسة الخصخصة السائدة فى مختلف دول العالم الآن، نعود مرة أخرى إلى ظاهرة الدولة الحارسة فى أضيق نطاق، ولا يخفى مدى تأثير ذلك على المالية العامة لأى دولة من الدول.

(٤)علاقة المالية العامة بغيرها من العلوم الاجتماعية:

(١) المالية العامة والاقتصاد:

صلة المالية العامة بالاقتصاد من الوثوق والوضوح، سواء من الناحية النظرية أو العملية، لدرجة أن كثيراً من الكتاب يتناول موضوعات المالية العامة من خلال الكتابة فى الموضوعات الاقتصادية البحتة. فموضوع علم الاقتصاد، كما هو معروف، هو البحث فى أفضل الوسائل لإشباع الحاجات الإنسانية المتعددة من الموارد الطبيعية المحدودة. ومن هذا التعريف ذاته تبدو الصلة القوية بين الاقتصاد والمالية العامة التى تبحث فى أفضل الوسائل لإشباع الحاجات العامة من الموارد المالية المتاحة للدولة والمحدودة عادة. وفضلاً عن التشابه بين موضوعى المالية العامة والاقتصاد، فإن كثيراً من طرق البحث فى الاثنين واحدة. فالتحليل الحدى والمرونة والنظريات النقدية والنظريات الخاصة بالدورات الاقتصادية تستخدم أيضا فى دراسة المالية العامة.

وفى العصر الحديث، ترتبط المالية العامة أوثق الارتباط بمختلف نواحى الحياة الاقتصادية وتؤثر فيها وتتأثر بها فى اتجاهات تختلف باختلاف النظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة فى الدولة.

ويبدو تأثير النظام الاقتصادى على المالية العامة واضحاً إذا نظرنا إلى بنود النفقات العامة والإيرادات العامة فى دول مختلفة من حيث درجة نموها أو نظامها الاقتصادى وقارنا بين هذه البنود. فالسياسة المالية التى تصلح لبلد متقدم لا تصلح بالضرورة فى بلد نام أو فى طريقه للنمو والعكس صحيح. والسياسة المالية المطبقة فى دولة ذات نظام اشتراكى

تختلف قطعاً عن تلك المطبقة فى الدول الرأسمالية. علاوة على ذلك، فإن الدراسات الاقتصادية ترشد إلى كثير من المبادئ الواجب وضعها فى الاعتبار عند رسم وتطبيق النظم المالية المختلفة بما يكفل لها أداء الغرض الذى وضعت من أجله: فالدراسة الاقتصادية توضح مثلاً أنواع السلع التى يستحسن أن تفرض عليها ضريبة استهلاك إذا كان الهدف هو زيادة الحصيلة. كما توضح لنا أنواع الدخول التى تزداد عليها الضرائب أو تنخفض إذا كان الهدف التأثير بالزيادة أو بالنقص فى تيار الإنفاق الفعلى أو فى حجم الاستهلاك أو فى حجم الادخار. كذلك تؤثر المالية العامة فى سير النشاط الاقتصادى للدولة وتوجهه الوجهة التى تستهدفها بعد أن أصبحت المالية العامة الوسيلة الرئيسية لتدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى فى حالة وجود قطاع خاص قوى.

فميزانية الدولة يمكن أن تستخدم فى مكافحة آثار الدورات الاقتصادية الضارة، فترات الكساد والرخاء على السواء. هذا فضلاً عن أن أنواع الضرائب وطريقة فرضها وقدر سعرها يؤثر فى اتجاه الإنتاج فى المشروعات المختلفة، وفى الشكل الذى تتخذه هذه المشروعات ، ويغير فى مستوى الأسعار وبالتالى فى حركة المبادلات الاقتصادية الداخلية والخارجية على السواء، ويساعد على تحقيق مستوى معين من العمالة يناسب حالة الجهاز الإنتاجى للاقتصاد القومى.

وكنتيجة لهذا الارتباط الوثيق بين العلمين، زاد الاهتمام بدراسة وتحليل العامل الاقتصادى فى مختلف قرارات المالية العامة، سواء كان هذا العمل سبباً لهذه القرارات أو نتيجة لها. وأصبحت دراسة المشكلات الاقتصادية لمختلف مباحث المالية العامة تمثل جزءً مستقلاً بذاته فى نطاق علم المالية، مما أدى إلى نشوء فرع جديد يدرس هذه المباحث من وجهة النظر الاقتصادية البحتة، وهو ما يطلق عليها " علم اقتصاديات المالية العامة" أو " الاقتصاد المالى " "L'èconomie financiére" . وهو العلم الذى يدرس الظاهرة المالية من زاويتها الكلية ويقوم بتحليل ما يطلق

عليه العميد " Alain Barrere " التدفقات المالية Flux financiers. فهذا العلم يبحث فى الآثار الخاصة بالعبء الضريبى الكلى على الاقتصاد بصفة عامة، أو فى آثار النفقات العامة الاستثمارية التى تنعكس على النمو الاقتصادى. بينما علم المالية يبحث، على وجه الخصوص، فى الفن المالى للعمليات المالية الفردية وفى القواعد التى يتم طبقا لها فرض الضريبة مثلا، كما يحدد أيضا حق المكلفين فى التظلم أو الطعن فى القرارات المالية والضريبية، ويرسم قواعد الرقابة فى المسائل المالية. ومع ذلك، فإن كافة هذه العمليات المالية لا يمكن فهمها ما لم توضع فى جوها الاقتصادى العام الذى يستطيع وحده أن يضفى عليها مدلولاتها ومعانيها الحقيقية بشكل واضح.

وعلى هذا النحو لا يكون فى الإمكان فصل المالية العامة فصلا تاما عن الاقتصاد، ذلك أن المعطيات الاقتصادية تلون وتكيف العمليات المالية، كما أن هذه الأخيرة تمارس تأثيرها ونفوذها على الحقل الاقتصادى.

وفى كلمة موجزة إذا كان علم الاقتصاد يمثل بصفة عامة علم الثروة فإن من الطبيعى إذا أن تتأثر المالية العامة، وهى جزء هام من هذه الثروة، بالاقتصاد.

(٢)المالية العامة والإحصاء:

الصلة بين المالية والإحصاء لا تخفى على أحد، إذ أن علم الإحصاء يتيح للباحثين الرؤية الصحيحة والواضحة لكافة الظواهر المالية التى يعبر عنها ويقوم بترجمتها وتجسيدها فى صورة أرقام وبيانات وإحصاءات. ولا شك أن دراسة الإحصاءات هى التى تمثل الأساس الضرورى لإجراء التوقعات المالية من تقدير للنفقات المستقبلة والإيرادات المتوقعة، فضلا عن أهميتها القصوى فى تحقيق الرقابة على الأجهزة المالية المختلفة. وبعبارة أخرى، يعتبر علم الإحصاء من العلوم المساعدة

لعلم المالية العامة والتى لا غنى عنها فى دراسة ورسم السياسة المالية للدولة. إذ يتطلب رسم هذه السياسة توافر البيانات والمعلومات الإحصائية الخاصة بالدخل القومى، وتوزيع الثروة والدخول بين الأفراد والطبقات فى المجتمع، وعدد السكان وتوزيعهم من حيث السن والمناطق الجغرافية المختلفة، وحالة ميزان المدفوعات، ومدى الإقبال على استهلاك بعض السلع والخدمات، وغير ذلك من الأمور اللازمة لتقرير السياسة المالية الواجبة الإتباع فى ظروف معينة ولتحقيق أهداف محددة سلفا.

(٣)المالية العامة والقانون:

أ-المالية العامة والقانون العام:

إذا انتقلنا الآن لبحث الروابط التى تقوم بين علم المالية والقانون العام وجدنا الصلة بينهما وثيقة لدرجة كبيرة، حتى أن هذه الصلة هى التى حالت زمنا طويلا دون أن يكون علم المالية العامة فرعا مستقلا وقائما بذاته. وهى التى أدت إلى النظر إليه على أنه فرع من فروع القانون العام، يعرف فى الفقه التقليدي بالتشريع المالى La lègislation financière. واستمرت هذه الصلة الوثيقة حتى نهاية القرن التاسع عشر حينما بدأت تخرج دراسات المالية العامة شيئا فشيئا من دائرة السيطرة المطلقة التييمارسها القانون العام. ومع ذلك فلا تزال الروابط والصلات قوية ومتينة بين المالية العامة وبين فرعين رئيسيين من فروع القانون العام، هما القانون الدستورى والقانون الإدارى.

وتظهر علاقة المالية العامة بالقانون الدستورى، أحيانا، من خلال خضوع القواعد الفنية للمالية العامة للقواعد الدستورية، وأحيانا أخرى من خلال التأثير الذى تمارسه الظواهر المالية على التوازن الدستورى: فأما خضوع قواعد المالية العامة للقانون الدستورى، فنجده واضحا منذ أمد طويل فى شتى الدساتير التى تقرر المساواة بين المواطنين أمام الضرائب والتكاليف والأعباء العامة، وضرورة إبداء موافقتهم على فرض الضريبة

وعلى القواعد التى تحدد سعرها ووعاءها وربطها وتحصيلها.

كذلك فإن كافة أسس قانون الميزانية ترتكز تماماً على الدستور. ومن يتتبع تطور سلطات المجالس النيابية فيما يتعلق بربط الميزانية يجده، وعلى وجه الخصوص فى كل من إنجلترا وفرنسا، مرتبطاً تماماً بتطور النظام الدستور. فالميزانية كانت ، وعلى طول امتداد القرن التاسع عشر على حد قول البعض، سلاح الشعوب ضد الظلم والاستبداد. وهكذا، تصبح السلطات المالية للمجالس النيابية نوعاً من الاختصاصات التى يقررها الدستور من أجل مراقبة السلطات التنفيذية. ونلاحظ حتى يومنا هذا أن الدساتير الحديثة تنص على تنظيم القواعد الفنية المالية. وإذا كانت القواعد الفنية المالية فى كافة الدولة محكومة بالدستور، فإنها، اى تلك القواعد، وهى تؤدى مهمتها، تؤثر بالضرورة على التوازن بين السلطات العامة بحيث يصبح من اللازم لفهم أى نظام دستورى أن نعرف كيف تعمل المؤسسات المالية وكيف تؤدى وظيفتها. ويكفى أن نضرب مثلاً لذلك بأن توزيع السلطات بين دولة الاتحاد(الدول المركزية) والدويلات التابعة لها يقوم على أساس من الاعتبارات المالية. ومعرفة ما إذا كنا بصدد اتحاد حقيقى من عدمه أمر يتوقف على ما إذا كانت الولايات تتمتع أو لا تتمتع باستقلال مالى حقيقى. كما يتوقف على مدى حرية هذه الدويلات فى تحديد نفقاتها العامة بنفسها أو انتظارها الموافقة عليها من السلطات الاتحادية.

أكثر من ذلك، يكون التوازن بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية موجها ومحكوماً بتوزيع الاختصاصات المالية بينهما. ففى النظام البرلمانى الإنجليزي ترجع السلطة التنفيذية وذلك بسبب سلطاتها الواسعة وسيطرتها على ميزانية الدولة. وعلى النقيض من ذلك تكون الغلبة والهيمنة فى الولايات المتحدة الأمريكية للكونجرس ، السلطة التشريعية، وليس للرئيس بسبب ضعف السلطات المالية لهذا الأخير.

وعلاقة المالية العامة بالقانون الإدارى ليست بأقل من علاقتها بالقانون الدستورى. ومن مظاهر هذه العلاقة أن القانون الإدارى يحكم معظم قواعد الفن المالى. فوزارات المالية والاقتصاد بما تضمه من أعداد هائلة من موظفين وعمال تعد من أهم الإدارات العامة فى الدولة، ومن ثم فإن تنظيمها وقواعدها اللائحية تخضع للقانون الإدارى. كما أن قضاء الضرائب يعد فرعا حيوياً وهاماً من فروع القضاء الإدارى. ومما لا شك فيه أن هذا النوع من القضاء الضريبى له أصوله وقواعد الخاصة به، قد تخضع الضرائب جزئيا للقضاء العادى.

وإذا كانت الإدارات والعمليات المالية تخضع من وجوه عديدة للقانون الإدارى فإن تنظيم العمليات المالية ذاتها يؤثر وبدرجة كبيرة على عمل الإدارة. فالمراقبين الماليين يتمتعون فى الإدارات المالية بنفوذ كبير يتجاوز بكثير السلطات التى يخولها لهم القانون الذى يخاطبهم ويحكم حالتهم. كذلك نجد المحاسب العام يلعب دوراً خطيرا فى إدارة المرافق العامة، حيث تمسح له مسئوليته المالية أن يقف فى وجه اى إجراء يكون مخالفاً للتنظيمات والقواعد المالية. هذا على الرغم من كون هذا المحاسب لا يشغل فى سلم الجهاز الإدارى سوى أبسط الوظائف وأكثرها تواضعاً فى أغلب الأحيان. كما أن قواعد الفن المالى نفسه تساهم أيضاً فى إعطاء المؤسسات الإدارية صفتها وطبيعتها الحقيقية. فاللامركزية الإدارية لا تكون فى صورة صادقة إلا إذا كانت السلطات المحلية لها مواردها الخاصة وتتوفر لها القدرة على ممارسة الاستقلال المالى الحقيقى. بل أن بعض الشراح يذهب إلى القول بأن الجامعات لا يمكن أن تكون مستقلة تماما إلا إذا كانت تحصل على موارد خاصة وتتمكن من التصرف فيها كيفما تريد وعلى النحو الذى تشاء.

ب- المالية العامة والقانون الدولى والعلاقات الدولية:

وإذا ما تعرضنا للصلة بين المالية العامة والقانون الدولى والعلاقات الدولية وجدنا أن الإلمام بهذه الجوانب الأخيرة يسهم كثيراً فى فهم

الاتجاهات الفنية لموضوعات المالية الدولية والتى تزداد تعقيدا على مر الأيام . ومن ثم يصبح من السهل علاج الكثير من المشاكل المالية على المستوى الدولى، كتلك المتعلقة بالازدواج الضريبى الدولى والتهرب الضريبى الدولى.

(٤)المالية العامة وعلم الاجتماع والسياسة:

أهم ما نلاحظه فى هذا الخصوص أن رجال المالية العامة قد تجاوزوا البحث فى الجوانب القانونية البحتة للقواعد المالية، وأصبحوا الآن يهتمون بالبحث عن تفسيرات اجتماعية وسياسية للظاهرة المالية.

فالبحوث التى تجرى عن الجانب الاجتماعي للضريبة تسمح بالتعمق أكثر فى الأنظمة الضريبية، ورؤية الآثار التى يعكسها الهيكل الاجتماعي والسياسى للدولة على نظامه الضريبى وكذلك فإن البحث يجرى حول المظاهر والجوانب السياسية للمشاكل المالية والضريبية. وأصبح هناك اهتمام كبير يوجه لبحث موضوعات " السياسة المالية والضريبية" بحيث صارت لها قواعدها الفنية الخاصة التى توجه المختصين بهذه المشاكل، من ذلك مثلا، قاعدة الحياد المالى والضريبى، وقاعدة العدالة الضريبية.

ولا تخفى أهمية علاقة المالية العامة بالعلوم السياسية. فالعمليات المالية ترد فى وثائق إحصائية متعددة، أهمها الموازنة العامة، يمكن الوثوق بها نسبيا لأنها أساس الرقابة على استخدام الموارد العامة. وتكون هذه المعلومات الإحصائية معطيات ثمينة بالنسبة للعلوم السياسية التى تهتم بعدم دقة وعدم انتظام الظواهر التى ندرسها. فهذه المعلومات تسمح، بتحليل موضوعى لمحتوى السياسات المختلفة، ببيان ما تنفقه الدولة على كل ميدان من الميادين التى تتدخل فيها. فهى تمكننا من تبين ما إذا كانت دولة معينة تنفق أكثر على التسليح أو التعليم أو الصحة العامة أو البحث العلمى أو التنمية الاقتصادية.. الخ. وهى تسمح لنا أيضا بمقارنة اتجاهات

هذه النفقات من فترة إلى أخرى فى الدولة الواحدة، ومقارنة اتجاهاتها فى الدول المختلفة فى نفس الوقت. كما أنه من الممكن استخدام القروض العامة كمقياس لدرجة ثقة المواطنين فى الحكومة التى تقترض. فإذا أقبل المواطنون على الاكتتاب فى سندات فمعنى ذلك أنهم يثقون بحكومتهم والعكس بالعكس. على أنه يجب أن يلاحظ أن الإقبال على الاكتتاب فى أوقات الحروب يكون أساسه حب الوطن وليس الثقة بالحكومة. كما تسمح معرفة مصادر تمويل حزب سياسى معين، فى حالة تعدد الأحزاب، بتحديد الفئات من الشعب التى يستند إليها هذا الحزب فعلاً.

وترتبط المالية العامة بالعلوم السياسية من عدة أوجه: فاستخدام الفنون المالية ينصب فى الحقيقة على مسائل هى من صميم موضوع العلوم السياسية. فهذا الموضوع هو دراسة لسلطات الدولة، والفنون المالية ليست إلا أشكالاً خاصة للسلطة التى تتمتع بها الدولة، وترتيبات أو تنظيمات معينة لهذه السلطة. وبعبارة أخرى، يتطلب تنفيذ اى قرار تتخذه الدولة إنفاق بعض المال. فقرارات الحكم لا قيمة لها على وجه الإطلاق إلا إذا كان لدى الدولة من الموارد المالية ما يمكنها من تنفيذها. وبهذا المعنى يرى البعض أن المالية العامة هى وسيلة القهر الأساسية التى تتوفر لدى الحاكمين فى مواجهة المحكومين. وهما الفئتان اللتان يتكون منهما اى مجتمع مهما كان نظامه السياسى والاقتصادى والاجتماعي[1].

(٥)المالية العامة والمحاسبة :

يعد الارتباط وثيقاً بين المالية العامة والمحاسبة. إذ أن العديد من مسائل المالية العامة، وخاصة الضرائب، تستلزم المعرفة والإلمام بأصول المراجعة وفنونها من استهلاكات وجرد واحتياطات وعمل الحسابات الختامية والميزانية العامة للدولة وتنفيذها والرقابة عليها.

---

(١) أنظر د. باهر عتلم- المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالى- دار النهضة مصر للطبع والنشر- الطبعة الأولى ١٩٧٣ -ص ١٤: ص ١٥.

وكلما زاد تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى كلما ازدادت الصلة بين المالية العامة والمحاسبة. إذ يستدعى ذلك نشر ميزانيات تجارية لمشروعات الدولة إلى جانب البيانات المالية الخاصة بها والواردة فى ميزانية الدولة أو الميزانيات المستقلة، أو الميزانيات الملحقة.

(٦)المالية العامة والمالية الخاصة:

يختص علم المالية العامة ببحث الجانب المالى لنشاط الدولة بمختلف مرافقها العامة. أما المالية الخاصة فهى تختص ببحث هذا الجانب من نشاط الأفراد، طبيعيين كانوا أم اعتباريين . ويرى التقليديون أنه ليس هناك فرق بينهما، وأنهما يجب أن يقوما على نفس الأسس وأن تحكمهما نفس القواعد.

أما الماليون الحديثون فيرون أن هناك فارقاً أساسياً بين المالية العامة و الخاصة، ينتج عن اختلاف المبادئ التى تحكم كلاً منهما اختلافاً تاما. فالمالية العامة ترتكز على استخدام الدولة لامتيازاتها وما تتمتع به من سلطات على الأفراد والمشروعات الخاصة ولا يملك اى شخص أن يعارضها. فالضريبة، التى تعد المورد الأساسى للدولة، هى استقطاع جبرى من موارد القطاع الخاص،ولا يوجد إطلاقاً، ولا يتصور أن يوجد، ما يماثلها فى مالية القطاع الخاص. أضف إلى ذلك أن الفنون المستخدمة فى نوعى المالية وإن كانت تبدو متشابهة لأول وهلة إلا أن بينها فروقاً جوهرية:

أ-فمن حيث الإنفاق:تستهدف المشروعات الخاصة من إنفاقها تحقيق ربح، باعتبار أن هذا هو الهدف الرئيسى من نشاط الأفراد. أما الدولة ، فإنها تهدف من نشاطها تحقيق الصالح العام فى المرتبة الأولى، حتى لو تعارض هذا مع هدف تحقيق أقصى ربح ممكن من هذا النشاط. بل أن الدولة قد تقوم بمشروع ما رغم أنها تعلم سلفاً أن إيراداته لن تسمح بتغطية نفقاته مما يترتب عليه خسارة، وذلك لكونه يحقق نفعاً عاماً

لمصلحة المجتمع، ولتحقيق اعتبارات أخرى غير الربح قد تكون سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية.

ويترتب على اختلاف الهدف من الإنفاق بين النشاط الخاص والدولة، أن يختلف الحكم على مدى نجاح السياسة المالية لكل منهما. فمعيار نجاح النشاط الخاص هو تحقيق أقصى ربح ممكن، بينما معيار نجاح مشروعات الدولة هو تحقيق أقصى منفعة عامة ممكنة.

ب-من حيث الإيراد:تحصل المشروعات الخاصة على إيراداتها بصور اختيارية، اى بالإتفاق، عن طريق بيع منتجاتها وخدماتها للدولة أو الأفراد. أما الدولة فإنها تحصل على إيراداتها بموجب ما تتمتع به من سلطات خاصة ناشئة عن حقها في السيادة. وباعتبارها سلطة سياسية، فإنها تستطيع في بعض الأحيان أن تلجأ إلى عنصر الجبر للحصول على الإيرادات كما هو الحال بالنسبة للضرائب، أو القروض الإجبارية. وإن كان هذا لا يمنع من إمكانية استخدامها للوسائل العادية التي يتبعها النشاط الخاص للحصول على إيراداتها. ويظهر ذلك بالنسبة لمشروعات الدولة الزراعية والتجارية والصناعية التي تقيمها الدولة بجانب المشروعات الخاصة، حيث تسرى عليها نفس طرق الإدارة والقواعد الفنية السارية على المشروعات الخاصة.

ج-من حيث الموازنة:يوجد فرق من حيث كيفية الوصول إلى موازنة النفقات مع الإيرادات لدى الدولة من جهة، ولدى المشروعات الخاصة من جهة أخرى.

فبينما تقوم الدولة، كما سنرى، بتقدير نفقاتها أولا اللازمة لسير المرافق العامة وتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ثم في مرحلة ثانية تقوم بتقرير الأوجه التي تحصل منها على إيرادات كافية لمواجهة هذه النفقات،تقوم المشروعات الخاصة بتقدير حجم إيراداتها أولا من دخول وأرباح، ثم تحدد أوجه إنفاق تلك الإيرادات في مرحلة ثانية.

وبالرغم من الفروق الظاهرة بين المالية العامة والخاصة، إلا أن ذلك لا يقلل من الترابط القوى بينهما. فالمالية العامة والمالية الخاصة يؤثر كل منهما فى الآخر ويتأثر به.

تقسيم الدراسة :

حتى تستطيع الدولة أن تقوم بالإنفاق للوفاء بالتزاماتها المتعددة ، الاقتصادية والسياسية و الاجتماعية، التى تتمثل فى إشباع الحاجات العامة، فإنه يجب عليها أن تعتمد كلية على مورد دائم ومستمر من الإيرادات . و الدولة فى هذا الصدد مثلها فى ذلك مثل الشخص الطبيعي الذى يحقق، من أجل إشباع حاجاته الخاصة إيرادات معينة، سواء كانت ناتجة عن عمله أو ما يملكه من ثروة ، و يقرر على أساسها وعلى حجمها مقدار ما ينفقه لإشباع حاجاته الخاصة.

ويكمن هنا جوهر التفرقة بين الشخص الطبيعي والدولة. حيث إن الأخيرة، بما لها من سلطان وسيادة وسيطرة، تحدد بداية ما تحتاج إليه من نفقات لكى تقوم بواجباتها والتزاماتها. وبناء على ذلك تحدد مصادر الإيرادات المختلفة وحجم هذه الإيرادات، وذلك فى الحدود التى تفرضها العوامل التى تحد من قدرة الدولة على الإنفاق، وهى حجم الاقتصاد القومى وبالتالى حجم الدخل القومى ومدى إتباع الدولة لسياسة إيرادية معينة (عن طريق الضرائب أو القروض الإجبارية)على النشاط الإنتاجى للأفراد خاصة فى الاقتصاديات التى تقوم أساسا على النشاط الخاص [1].

هذا وإن كان عادة ما يتم بالنسبة للشخص الطبيعى ، فى إطار تحديده للنفقات الخاصة ، أن يحدد حجم إيراداته أولا، فإن الوضع يختلف بشأن الدولة. ويقتضي حسن إدارة مالية الدولة أن يكون هناك توازن بين الإنفاق العام والإيراد العام سواء بالنسبة لفترة السنة المالية – وفقا للنظرية التقليدية للمالية العامة – أو بالنسبة لفترة الدورة الاقتصادية– وفقا

---

(١) د. محمد دويدار، دراسات فى الاقتصاد المالى– الدار الجامعية ، ١٩٨٥ص ٥٤.

للنظرية الحديثة للمالية العامة. وهذه الموازنة بين التقديرات الخاصة بالإنفاق العام وتلك المتعلقة بالإيراد العام تثور بصدد تحضير ميزانية الدولة(١).

وقد تساءل بعض الكتاب قديماً، وما زال النقاش يدور من وقت لآخر عن مدى أسبقية تقرير النفقات على الإيرادات أو العكس. ولقد تطورت الإجابة على ذلك التساؤل مع تطور الفكر المالي(٢).

الفكر المالى التقليدى:

اعترفت المالية العامة التقليدية بأسبقية تقرير النفقات. فلدى المفكرين الكلاسيك تحدد الدولة، على عكس الأفراد، إيراداتها على ضوء نفقاتها. فالذى يتعين تقريره أولاً هى النفقات العامة. ويرجع ذلك إلى أن الإيرادات العامة فى الفكر الكلاسيكى قابلة للتغير نظراً للسلطة السيادية للدولة على الأفراد. حيث يمكن للدولة زيادة الإيرادات العامة بفرض الضرائب. وقد ترتب على ذلك :

-اقتصار دور الإيرادات العامة على تغطية النفقات العامة .

كما أن الميزانيات العامة، ومنها الميزانيات المصرية، أخذت بمبدأ أولوية النفقات العامة ولذلك كان يتم اعتماد النفقات العامة قبل اعتماد الإيرادات العامة عند مناقشة الميزانية .

-كما أن التسليم بمرونة الإيراد العام فى الوقت الحالى يؤدى إلى امتداد الوسائل التمويلية المتاحة لتشمل،علاوة على فرض الضرائب والرسوم،الإصدار النقدى والاقتراض الإجبارى وصور تمويليةغيرعادية .

---

(١) د. محمد دويدار – مرجع سابق ، ص ٥٤.

(٢) د. محمود رياض عطية، المالية العامة، دار المعارف بمصرسنة ١٩٦٩،ص ٣، وفى نفس المعنى د. رفعت المحجوب، المالية العامة،دار النهضة العربية، سنة١٩٧٥ ص ٤٨ :ص ٥٣ .

الفكر المالى الحديث:

مع تطور دور الدولة، وامتداده لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، اتسع نطاق الإنفاق العام ولم يعد مقصوراً على الصور التقليدية، وبذلك ازداد حجم الإنفاق العام بصورة لم يعد من الممكن معها تصور تحديد الإيرادات العامة تبعاً للنفقات العامة.

ولذلك كان منطقياً أن تفقد قاعدة أسبقية النفقات العامة أهميتها، وأصبح كل من الإنفاق العام والإيراد العام يتحدد في ضوء الطاقة التمويلية للاقتصاد القومى وفى ضوء الأهداف المخططة والمراد تحقيقها.

وقد أصبح الوضع العام والغالب فى الدراسات المالية أنه لا أسبقية لأى من العنصرين، بل إن بعض الدراسات تبدأ بعرض الموازنة أولاً[1] بما تتضمنه من إيرادات ونفقات .

وبناء على ما تقدم سوف نقسم دراستنا لأدوات السياسة المالية، التى تمكنا من معرفة النشاط المالى للدولة والآثار التى تحدثها على الاقتصاد القومى، إلى ثلاثة اقسام على النحو التالى :

القسم الأول : نظرية النفقات العامة.

القسم الثانى: نظرية الإيرادات العامة.

القسم الثالث :ميزانية الدولة.

---

(١) د. محمود طنطاوى الباز محاضرات فى ادوات واقتصاديات المالية العامة ــ سنة ١٩٨٦، ص ٤٥: ص٤٦.

القسم الأول
نظرية النفقات العامة[1]

ازدادت أهمية دراسة نظرية النفقات العامة فى الفترة الأخيرة مع توسع دور الدولة وزيادة تدخلها فى الحياة الاقتصادية. وترجع أهمية النفقات العامة إلى كونها الأداة التى تستخدمها الدولة فى تحقيق الأهداف التى تسعى إليها. فهى تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة.

ولذلك نرى أن نظرية النفقات العامة قد شهدت تطوراً يساير التطور الذى حدث فى دور الدولة.

ففى ظل الدولة الحارسة كان دورها يقتصر على القيام بواجبات الأمن الداخلى والخارجى والقضاء وتسيير المرافق الأساسية،ـ إذ كان دور النفقات العامة فى ذلك الوقت يقتصر على تحقيق هذه الأغراض فقط، والذى انعكس على دراسات الاقتصاديين والماليين ـ، لم يعط التقليديون أهمية كبيرة لدراسة النفقات العامة حيث كانوا يتناولونها من الناحية القانونية فحسب دون البحث فى طبيعتها وآثارها فى حياة المجتمع الاقتصادية والسياسية . ولذا كان حجم النفقات العامة يتحدد بالقدر اللازم للوفاء بالحاجات العامة، وكان تحصيل الإيرادات العامة بالقدر الذى يمكن من تغطية حجم النفقات اللازمة.ولذلك ففى ظل النظرية التقليدية (الكلاسيكية) كانت الدولة تقدس مبدأ توازن الميزانية ، فلا تسمح بتحصيل إيرادات أو بتكليف الأفراد بأعباء مالية إلا فى حدود ما يلزمها من نفقات تسير المرافق العامة. بل وأكثر من ذلك كان ينظر إلى نفقات الدولة باعتبارها نفقات للاستهلاك العام الذى كانت تقوم به الدولة وهى بصدد تحقيق دورها الضيق فى حياة الأفراد(دور الدولة الحارسة) وهو ما يقابل الاستهلاك الخاص المتمثل فى الإنفاق الخاص بالأفراد لإشباع حاجاتهم الخاصة. ومن ثم فالإنفاق العام، فى ذلك الوقت، كان ذا طابع حيادى لا

---

(1) Public expenditure – la dépense publique .

يمس الهيكل الاقتصادى والاجتماعى داخل الدولة[1].

ويقصد بالنفقة المحايدة تلك التى لا تؤثر فى الحياة الاقتصادية أو حياة المجتمع عموما. بمعنى أنها لا تؤثر على الدورة الاقتصادية، فى الإنتاج والاستهلاك والتوزيع، كما أنها تنتج عن المنافسة الحرة بين الأفراد والمشروعات ولا تدخل أى تعديل على المراكز الاجتماعية للأفراد من الفئات المختلفة.ولكى تحقق النفقة هذا الدور فإنه يفترض حدوث أمرين هامين: ضغط النفقات إلى أقصى حد ممكن، من جهة ، وتقليل حجمها وتثبيتها، من جهة أخرى. ومن ثم كان دور النفقة العامة دورا سلبيا أو كما يطلق عليها من قبل التقليديين بالنفقة المحايدة .

وقد اختلف الوضع فى ظل التطور الحديث للدولة حيث لم تصبح الدولة مجرد حارسة بل تدخلت بصورة كبيرة ومتزايدة فى النشاط الاقتصادى مما أدى إلى زيادة أهمية الإنفاق العام من أجل مواجهة زيادة تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى مستخدمة فى ذلك مختلف أدوات المالية العامة. وعليه بدأ اهتمام علماء الاقتصاد بدراسة وتحليل طبيعة النفقات العامة وتقسيماتها وحدودها وضوابط الإنفاق العام وآثاره الاقتصادية والاجتماعية. وأصبحت النفقات العامة أداة فعالة فى التأثير على الهيكل الاقتصادى والاجتماعى وتحقيق التوازن المطلوب بين الأفراد.

وقد ترتب على هذا التطور فى الفكر المالى والاقتصادى الخروج عن مبدأ تقديس توازن الميزانية، وأصبح من الممكن زيادة الإنفاق العام لتحقيق أهداف الدولة المتعددة ، بل أصبح من الممكن حدوث عجز فى الميزانية.

وبذلك فإن الفكر المالى الحديث أصبح ينظر للنفقة العامة نظرة

---

(١) د. زين العابدين ناصر علم المالية والتشريع المالى - دار النهضة العربية سنة ١٩٧١ ص ٣٥.

مختلفة تماماً. فهى نفقة إيجابية ، الهدف منها تحقيق آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية بجانب آثارها المالية . وقد اجتمعت النفقات العامة كأداة من أبرز أدوات تدخل الدولة فعالية وتعددت أشكال تدخلها فى هذا المجال من إعانات تمنحها لأفراد أو لمشروعات معينة أو القيام بمشروعات إنتاجية ضخمة أو السيطرة الكاملة أو الجزئية المباشرة أو غير المباشرة على بعض قطاعات الاقتصاد القومى بقصد تنفيذ خطة اقتصادية شاملة(١).

وسنتاول فى دراستا النفقات العامة من حيث القواعد الفنية للإنفاق العام فى الابواب الآتية:

الباب الأول : تعريف النفقة العامة.

الباب الثانى: تقسيم النفقات العامة.

الباب الثالث: قواعد الإنفاق العام.

الباب الرابع: آثار الإنفاق العام الاقتصادية

---

(١) د. باهر محمد عتلم ، مرجع سابق، ص٦٤ .

الباب الأول
تعريف النفقة العامة

تعرف النفقة العامة بأنها مبلغ نقدى يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة.

ووفقا لهذا التعريف يمكن اعتبار النفقة العامة ذات عناصر ثلاثة:

١-مبلغ نقدى.

٢-يقوم بإنفاقه شخص عام.

٣-الغرض منها هو تحقيق نفع عام.

وسنتناول بالدراسة كل عنصر فيما يلي:

العنصر الأول : النفقة العامة مبلغ نقدى:

تقوم الدولة بواجباتها فى الإنفاق العام باستخدام مبلغ من النقود ثمنا لما تحتاجه من منتجات، سلع وخدمات، من أجل تسيير المرافق العامة وثمنا لرؤوس الأموال الإنتاجية التى تحتاجها للقيام بالمشروعات الاستثمارية التى تتولاها،ولمنح المساعدات والإعانات المختلفة من اقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها.

ومما لا شك فيه أن استخدام الدولة للنقود هو أمر طبيعى ويتمشى مع الوضع القائم فى ظل اقتصاد نقدى تقوم فيه جميع المبادلات والمعاملات بواسطة النقود، ومن ثم تصبح النقود هى وسيلة الدولة للإنفاق شأنها فى ذلك شأن الأفراد.

وبالرغم من أن الإنفاق العام قد ظل لفترة طويلة من الزمن يتم فى صورة عينية ـ كقيام الدولة بمصادرة جزء من ممتلكات الأفراد،أو الإستيلاء جبرا على ما تحتاجه من أموال ومنتجات دون تعويض

أصحابها تعويضا عادلا،أو إرغام الأفراد على العمل بدون أجر(السخرة)- إلا أن هذا الوضع قد اختفى بعد انتهاء مرحلة اقتصاد المقايضة، أو كما يسمى بالتبادل العينى وبعد أن صارت النقود هى الأداة الوحيدة فى التعامل و المبادلات.

واستنادا إلى ذلك لا تعتبر الوسائل غير النقدية التى قد تتبعها الدولة، للحصول على ما تحتاجه من منتجات أو منح المساعدات من قبيل النفقات العامة. كذلك لا تعتبر نفقات عامة المزايا العينية مثل السكن المجانى، أو النقدية كالإعفاء من الضرائب ، أو الشرفية كمنح الألقاب والأوسمة التى تقدمها الدولة لبعض القائمين بخدمات عامة أو لغيرهم من الأفراد[1]. ولا يقلل من ذلك أنه فى بعض الحالات الاستثنائية التى قد يتعذر على الدولة تماما الحصول على احتياجاتها عن طريق الإنفاق النقدى، مثل أوقات الحروب والأزمات الحادة، قد تعد بعض الوسائل غير النقدية من قبيل النفقات العامة. إلا أن ذلك استثناء لا يجب التوسع فيه بأى حال من الأحوال.

والسؤال الذى يطرح نفسه هنا، لما يعد الإنفاق النقدى أفضل صور الإنفاق على الإطلاق؟؟

ترتكز الإجابة هنا على عدة دعائم أساسية :

(١)إن استخدام الدولة للنقود فى الإنفاق يسهل ما يقتضيه النظام المالى الحديث من تقرير مبدأ الرقابة بصورها المتعددة على النفقات العامة ضمانا لحسن استخدامها بناء على الضوابط والقواعد التى تحقق مصالح الأفراد العامة. أضف إلى ذلك أن الرقابة على الإنفاق العينى يمثل صعوبة كبيرة، نظرا لصعوبة تقييم هذا النوع من الإنفاق.

---

(١) د. عادل حشيش و د.مصطفى رشدى، مقدمة فى الاقتصاد العام (المالية العامة) دار الجامعة الجديدة للنشر ، سنة ١٩٩٨، ص ١٤٨.

(٢)أن نظام الإنفاق العينى، بما قد يستتبعه من منح بعض المزايا العينيـة، يؤدى إلى الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة بين الأفراد فى الاسـتفادة من نفقات الدولة وفى توزيع الأعباء والتكاليف العامة بين الأفراد.

(٣) أن رسوخ مبادئ الديمقراطية أدى إلى عدم إكراه الأفراد على تأديـة أعمالهم عن طريق السخرة (بدون أجر) لتنافى ذلك مع حرية الإنسان وكرامته.

(٤) أن الإنفاق العينى يثير العديد من المشاكل الإدارية والتنظيمية ويؤدى إلى عدم الدقة، وقد يؤدى إلى محاباة بعض الأفراد وإعطائهم مزايـا عينية دون غيرهم.

ونتيجة للأسباب والركائز السالفة، فإن النفقات العامة دائماً تتم فـى صورة نقدية. ولا يخفى على الفطنة أن الإنفاق فى صورته النقدية قد أدى إلى ازدياد حجم النفقات العامة، وبالتالى ازدياد حجم الضرائب(كمصـدر أساسى للإيرادات العامة) وغيرها من الأعباء العامة مع توزيع أعدل لهذه الأعباء كل بحسب مقدرته التكليفية .

العنصر الثانى: النفقة العامة يقوم بها شخص عام:

وفقاً لهذا العنصر، لا يعتبر المبلغ النقدى الذى ينفـق لأداء خدمـة عامة من قبيل النفقة العامة إلا إذا صدر مـن شـخص عـام.ويقصـد بالأشخاص العامة الدولة بما فى ذلك الهيئات والمؤسسـات العامـة ذات الشخصية المعنوية، والولايات فى الدول الاتحادية، أو قد تكون أشـخاص عامة محلية كمجالس المحافظات والمدن والقرى فى الدول الموحدة.

وعلى هذا فإن النفقات التى ينفقها أشـخاص خاصـة، طبيعيـة أو اعتبارية ، لا تعتبر نفقة عامة حتى ولو كانت تهدف إلى تحقيق نفع عـام. مثال ذلك إذا قام شخص ببناء مستشفى ثم تبرع بها للدولة . فـإن هـذا

الإنفاق لا يعد عاماً، ذلك أن الأموال التى قام بإنفاقها تعد أموالا خاصة وليست عامة بالرغم من عمومية الهدف ،ومن ثم يعد من قبيل الإنفاق الخاص.

ولكن هل يعنى ذلك أن كافة المبالغ التى تنفقها الدولة أو الهيئات العامة تعد من قبيل النفقات العامة؟؟

من المتفق عليه أن كافة المبالغ التى تنفقها الدولة بصدد ممارستها لنشاطها العام و بموجب سيادتها وسلطتها الآمرة تعد نفقات عامة. أما النفقات التى تنفقها الدولة بصدد ممارستها لنشاط اقتصادى مماثل للنشاط الذى يباشره الأفراد مثل المشروعات الإنتاجية فقد ثار خلاف فقهى حول طبيعتها .

وقد استند الفكر المالى[1] فى سبيل تحديد طبيعة هذا الإنفاق إلى معيارين أحدهما قانونى والآخر وظيفى .

(أ) المعيار القانونى (العضوى) Critère organique :

وهو المعيار التقليدى ،ويستند على الطبيعة القانونية لشخص القائم بالإنفاق. بمعنى آخر أن نقطة الارتكاز هي شخص القائم بالإنفاق أياً كانت طبيعة هذا الإنفاق. فإذا كان من أشخاص القانون العام، فإن النفقة تعد عامة أيا كان الغرض منها، أما إذا كان من أشخاص القانون الخاص فإن النفقة تعد خاصة بغض النظر عما تهدف إليه من مقاصد. وعليه، فيعتبر الإنفاق عاماً إذا قام به شخص من أشخاص القانون العام كالدولة، الهيئات العامة، المؤسسات العامة بما له من سيادة وسلطة آمرة. وبذلك يخرج من نطاق النفقات العامة، تلك النفقات التى يقوم بها شخص من أشخاص القانون الخاص، الاعتبارية أو الطبيعية، حتى إذا كان الغرض منها تحقيق نفع عام. مثال ذلك، إذا قام شخص ببناء مستشفى أو مدرسة

---

(1)Maurice Duvereger : " Institutions financieres ," Paris 1975, P.U.E. pp 44-49

وتبع ذلك التبرع بها أو إهداؤها للدولة. فبالرغم من كــون الــهدف هــو تحقيق نفع عام إلا أن الإنفاق قد صدر من شــخص خــاص، والأمــوال خرجت من ذمة شخص خاص وليس عام، وبالتالى لا يعد الإنفــاق هنــا إنفاقا عاماً .

ويستند أنصار هذا المعيار إلى اختلاف طبيعة النشاط الذى يقوم به أشخاص القانون العام عن ذلك الذى يباشره أشخاص القانون الخــاص.إذ أن نشاط أشخاص القانون العام يهدف أساساً إلى تحقيــق النفــع العــام والمصلحة العامة، ويعتمد فى ذلك على سلطته الآمرة والســيادية التــى تتمثل فى مكنة إصدار القوانين أو القرارات الإدارية.بينما يهدف أشخاص القانون الخاص إلى تحقيق مصلحة خاصة فى المرتبة الأولى، ويعتمد فى سبيل تحقيق ذلك على التعاقد والتبادل.

ويعود الاختلاف بين نشاط الأشخاص العامة ونشــاط الأشــخاص الخاصة إلى طبيعة الدولة الحارسة ، التى كان يقتصر نشاطها على القيـام بالخدمات الأساسية مثل الأمن والدفاع والعدالة وبعض المرافق العامــة. وبطبيعة الحال فإن هذه الخدمات تحقق نفعاً عاماً تهدف له الدولة بموجب ما تتمتع به من سلطة آمرة وسيادية على إقليمها.وفى ظل هــذا الــدور للدولة، ظل المعيار القانونى لتحديد طبيعة النفقة العامــة مســتقراً فــترة طويلة، إذا أنه يجسد ويعكس الوضع السائد فى تلك الفترة .ومع تطــور دور الدولة وتوسعه وازدياد تدخلها فى جوانب الحياة الاقتصادية تغـيرت صفتها من دولة حارسة إلى دولة متدخلة ثم إلى دولة منتجة، حيث امتــد دورها ليشمل كثيراً من الأعمال التى تدخل فى دائرة اختصــاص نشــاط الأشخاص الخاصة مثل أعمال الإنتاج والتوزيع والاستثمار .. وغيرها .

ومن ثم ، فإنه إذ كان المعيار القانونى قد تلاءم مع اقتصار وتحديد نشاط الدولة كدولة حارسة فقط ، فإن هذا المعيار لم يعد يتناسب أو يكفــى

وحده فى تحديد طبيعة النفقة العامة.ولذلك خلص بعض علماء الاقتصاد[1] إلى اقتراح معيار آخر ، يتناسب مع توسع نشاط الدولة باعتبارها دولـــة منتجة تقوم بنفس أنشـطة الأفـــراد ويعتمـــد علـــى الطبيعـــة الوظيفيـــة والاقتصادية للشخص الذى يصدر عنه النفقة العامة[2].

(ب) المعيار الوظيفى Le critère foncotionnel:

ويستند هذا المعيار أساساً على الطبيعـــة الوظيفيـــة والاقتصاديـــة للشخص القائم بالإنفاق ، وليس على الطبيعة القانونية لشخص القائم به.

وبناء على ذلك، لا تعتبر جميع النفقات التى تصدر عن الأشـخاص العامة نفقات عامة، بل يعد كذلك فقط تلك التى تقوم بها الدولة بموجـــب سلطتها الآمرة وسيادتها على إقليمها. أما النفقات التى تقوم بها الدولـــة أو الأشخاص العامة وتماثل نفقات الأفراد فإنها تعتبر نفقة خاصـــة. وعلـــى العكس من ذلك تعتبر النفقات التى يقوم بها الأشخاص الخاصـــة، التـــى فوضتهم الدولة فى استخدام سلطاتها الآمرة ، نفقات عامة بشرط أن تكون هذه النفقات العامة نتيجة استخدام سلطتها السيادية .

فإذا قاموا بهذه النفقات باعتبارهم سلطة عامة ،أى مزودة بالوســائل التى يعطيها القانون الإدارى لأشخاص القانون العام، فإن النفقات تعد فـــى هذه الحالة نفقات عامة بلا جدال. أما إذا قاموا بالتصرف أو بالعمل شأنهم فى ذلك شأن الأفراد العاديين ، فإن النفقة تعد نفقة خاصة.

وبناء على ما تقدم ، واستنادا للمعيار الوظيفى، فإن ما يعتبر مـــن النفقات العامة قد لا يصدر من أشخاص القانون العام بل قد يصدر عـــن أشخاص القانون الخاص.

---

(1)Maurice P.48 المرجع السابق

(٢) د. السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية، ص ٦٦:٦٥ ، لسنة ١٩٩٣ .
ونفس المعنى د. زين العابدين ناصر ، ص ٤١ .

وفى حقيقة الأمر إن الأخذ بهذا المعيار يعنى تجاهل التطور الـذى لحق بمالية الدولة، ومن شأنه أن يخرج من نطاق المالية العامة الجـزء الأكبر منها، والتى تقوم بها الدولة إشباعاً للحاجات العامة. التـى تـتزايد على نحو مستمر اثر تطور دور الدولة، على ما سلف البيان.

وبناء على ما تقدم ، فإنه يجب التوسع فى تعريف النفقـة العامـة بحيث تشمل كافة النفقات التى تقوم بها الدولة، أو مشـروعاتها العامـة والقومية والمحلية، بغض النظر عن الصفة السيادية أو السلطة الآمـوة أو طبيعة الوظيفة التى يصدر عنها الإنفاق ،لما فى ذلك من مواكبة لتطـور دور الدولة وتوسعه.

العنصر الثالث: الغرض من النفقة العامة تحقيق نفع عام:

ينبغى أن يكون الهدف من النفقات العامة هـو إشـباع الحاجـات العامة، ومن ثم تحقيق النفع العام أو المصلحة العامة. وبالتالى، لا تعتـبر من قبيل النفقات العامة تلك النفقات التى تهدف إلى إشباع حاجة خاصـة وتحقيق نفع خاص يعود على الأفراد .

وتبرير هذا العنصر يرجع إلى مبدأ العدالة والمساواة بيـن جميـع الأفراد. إذ أن جميع الأفراد يتسـاوون فـى تحمـل الأعبـاء العامـة، كالضرائب، ومن ثم فيجب أن يتساوون كذلك فى الإنتفاع بالنفقات العامـة للدولة، إذ أن تحمل الأعباء العامة والنفقات العامة همـا وجـهان لعملـة واحدة. وبذلك فليس من المتصور أن تكون النفقة لغرض نفع أو مصلحـة خاصة بفئة معينة، لما فى ذلك من مخالفة لمبدأ العدالة والمسـاواة فـى تحمل الأعباء العامة

وإذا كان هذا هو المستقر والمتفق عليه بين كتاب المالية العامـة، فإن الصعوبة تكمن فى تقدير وتحديد الحاجة العامة بصورة موضوعية.

وواقع الأمر إن هذا التحديد يرتكز أساسا على معيار سياسى أكثر منه اقتصادى أو اجتماعى. إذ أن السلطة السياسة فى الدولة هى التى تتولى عادة تقرير ما إذا كانت حاجة ما تعتبر عامة أم لا تعتبر كذلك. وهى تستند فى ذلك إلى قواعد وضوابط معينة. وهى فى سبيلها لتحديد طبيعة الحاجة تخضع لرقابة تشريعية وتنفيذية ،وأحياناً قضائية، لضمان عدم إساءة استعمال هذا الحق. وتتمثل الرقابة التشريعية فى حق المجالس النيابية فى منح الإذن بالإعتماد المالى الذى تطلبه الحكومة. وتنص أحيانا بعض الدساتير على عدم جواز تقرير نفقة عامة لمنفعة فردية، أو اعتماد أنواع معينة من النفقات، كصرف إعانات لجماعات أو أحزاب سياسية أو دينية ، أو قصر حق اقتراح النفقات العامة على الحكومة دون أعضاء المجلس النيابى . وتسمح أغلبية الدساتير لنواب البرلمان بالتقدم بأسئلة واستجوابات للوزراء، وتحريك المسئولية السياسية ضدهم، إذا كان إنفاق الأموال العامة قد تم بهدف تحقيق المصالح الخاصة.

وتتمثل الرقابة من جانب السلطة التنفيذية فيما لها من حق إلغاء الإعتمادات التى تقررها الهيئات التشريعية المحلية فى بعض البلاد إذا رأت أنها تتضمن خروجاً على مبدأ تحقيق النفقات العامة لنفع عام[١].

وأخيراً تتمثل الرقابة القضائية فى حق المحاكم فى رقابة دستورية قانون الميزانية (الولايات المتحدة الأمريكية)، أو حقها فى رقابة حسابات الحكومة (فرنسا).

---

(١) د. أحمد جامع - علم المالية العامة ، مكتبة سيد عبد الله وهبة ، لسنة ١٩٦٥ ص٤٤ ، ٤٥.

ونفس المعنى د. السيد عبد المولى مرجع سابق - ص ٦٩-٧٠.

الباب الثانى
تقسيم النفقات العامة[1]

لم يكن تقسيم النفقات العامة يشغل بال العديد من الكتاب الاقتصاديين فى ظل الدولة الحارسة حيث كانت النفقات العامة محدودة ومرتبطة أساسا بتقديم خدمات معينة لا تتجاوزها الدولة. فكانت النفقات من طبيعة واحدة . إلا أنه مع تطور دور الدولة وخروجها من إطار الدولة الحارسة إلى الدولة المنتجة ازدادت أهمية تقسيم النفقات العامة نظرا لتنوع وتزايد النفقات العامة واختلاف آثارها. ومن ثم ظهرت الحاجة إلى تقسيم هذه النفقات إلى أقسام متميزة ، مع ضرورة أن يكون معيار التقسيم قائما على أسس واضحة ومنطقية .

وترجع أهمية تحديد هذه التقسيمات ، إلى كونها تخدم أغراضا متعددة، من أبرزها[2]:

-تسهيل صياغة وإعداد البرامج: فحيث إن حسابات الدولة تتعلق ببرامج معينة تتولى الأجهزة والوحدات العامة إدارتها، فيجب إذن ترتيب تلك الحسابات بطريقة يسهل معها صياغة وإعداد هذه البرامج.

-تحقيق الكفاءة والفعالية فى تنفيذ الميزانية : وهذا أمر بدهى حيث إن كفاءة تنفيذ الخطة المالية للدولة (الميزانية)يتطلب ضرورة تقسيم الميزانية حتى يمكن قياس كفاءة تنفيذ كل برنامج.

-خدمة أغراض المحاسبة والمراجعة والمراقبة والاعتماد.

-تسهيل دراسة الآثار المختلفة للأنشطة العامة المختلفة ومعرفة تطورها، حيث إن تقسيم النفقات العامة يسهل التعرف على تكلفة كل

---

(1)Classification of Public expenditures .

(٢) أنظر ، د.محمود الباز ، مرجع سابق ،ص ٥٦ ، د.رياض الشيخ ، المالية العامة، دراسة الاقتصادالعام والتخطيط المالي فى الرأسمالية والاشتراكية، درا النهضة العربية ، القاهرة ١٩٦٩، ص ٢٣٦- ٢٣٨.

نشاط وتطورات تلك التكلفة وأهميتها النسبية بالمقارنة بالأنشطة الأخرى.

-تمكين المجلس النيابى والرأى العام من إجراء رقابة فعالة على الجانب المالى لنشاط الدولة، بتقييد الحكومة بإنفاق المبالغ التى اعتمدها البرلمان فى ذات الأوجه التى قررها وليس فى أوجه أخرى .

وسوف ندرس تلك التقسيمات من الوجهة الاقتصادية التى تهمنا فى هذا المجال فى الفصل التالي .

الفصل الأول
التقسيمات العلمية والاقتصادية للنفقات العامة

يقصد بالتقسيمات العلمية والاقتصادية للنفقات العامة تلك التقسيمات التى تستند إلى معايير علمية ، تظهر فيها الطبيعة الاقتصادية بوضوح شديد. وبالرغم من الصعوبات التى واجهت كتاب المالية العامة فى هذا الصدد، إلا أنها تمثل أهمية كبيرة فى تحديد طبيعة الإنفاق العام وآثاره وأغراضه، الأمر الذى يساعد كثيراً فى إدارة الأموال العامة. أضف إلى ذلك أنه يسهل من مهمة المحللين الماليين فى معرفة مقدار ما تنفقه الدولة على كل نشاط من أنشطتها، ومعرفة تطور هذا الإنفاق من فترة إلى أخرى، وما إذا كان يتجه نحو الزيادة أو النقصان .ومن ثم يحدد الإتجاهات الاقتصادية التى تتبناها الدولة فى كل فترة . وأخيراً فإن لهذا التقسيم أهمية كبيرة للسلطة التشريعية والرأى العام من حيث تمكينها من إجراء رقابة فعالة على الجانب المالى لنشاط الدولة(١).

ومن أهم التقسيمات العلمية والاقتصادية التى تستند إلى معايير واضحة ودقيقة التقسيمات التالية:

المبحث الأول
تقسيم النفقات العامة من حيث الأغراض المباشرة لها

تنقسم النفقات العامة وفقاً للغرض منها،أو كما يفضل تسميتها "بالتقسيم الوظفيى" أى تبعاً لاختلاف وظائف الدولة، إلى ثلاث نفقات أساسية، هى:

أ-نفقات إدارية ب- نفقات اجتماعية ج-نفقات اقتصادية .

أ- النفقات الإدارية :

ويقصد بها النفقات التى تتعلق بسير المرافق العامة، واللازمة لقيام

(١) عادل حشيش ود. مصطفى رشدى، مرجع سابق. ص ١٥١ .

الدولة. وتشتمل هذه النفقات على نفقات الدفاع والأمن والعدالة والجهاز السياسي. وهي نفقات تواجه الاحتياجات العامة في المجالات التقليدية والضرورية لحماية الأفراد داخلياً وخارجياً وتوفير العدالة فيما بينهم وتنظيم الشئون السياسية لهم .

ب- النفقات الاجتماعية:

وهي النفقات التي تتعلق بالأهداف والأغراض الاجتماعية للدولة والتي تتمثل في الحاجات العامة التي تؤدي إلى التنمية الاجتماعية للأفراد، وذلك عن طريق تحقيق قدر من الثقافة والتعليم والصحة للأفراد، وتحقيق قدر من التضامن الاجتماعي عن طريق مساعدة بعض الأفراد أو الفئات التي توجد في ظروف تستدعي المساندة (إعانة الأسر كبيرة العدد ذات الموارد المحدودة ، منح إعانة للعاطلين..)[(١)].

ويشمل هذا النوع من النفقات تلك المتعلقة بالتعليم والصحة والنقل والمواصلات والإسكان. وتعتبر النفقات على قطاع التعليم أهم بنود النفقات الاجتماعية نظراً لما يرتبط بها من قياس درجة تقدم المجتمع، في كل من البلاد المتقدمة والنامية على السواء.ولذلك تخصص الدول ، عادة، الجزء الأكبر من الإنفاق العام في البلاد المتقدمة على هذا القطاع بسبب ضخامة النفقات العامة على التعليم[(٢)]من ناحية،وعلى التأمينات الاجتماعية[(٣)] من ناحية أخرى .

---

(١) د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق، ص ٧٩ .

(٢) تشكل النفقات العامة على التعليم من ٤,٥ % إلى ٧% من الناتج المحلي الإجمالي في البلدان الصناعية ، في حين أنها تمثل من ٢,٥% إلى ٧,٥% من الناتج المحلي الإجمالي في البلدان النامية ، وهي عموماً تزيد عن ١٠% من إجمالي النفقات في الموازنة العامة للدولة .

K-E Young Chu And Richard Hemming " Public Expediture., Hand Book" . p.107.

(٣) تعتبر النفقات العامة على التأمينات الاجتماعية أعلى بنود الإنفاق العام على=

جـ- النفقات الاقتصادية:

ويقصد بها تلك النفقات التى تقوم بها الدولة لتحقيق أغراض اقتصادية بصورة أساسية. ويسمى هذا النوع من النفقات بالنفقات الاستثمارية، حيث تهدف الدولة من ورائها إلى زيادة الإنتاج القومى وخلق رؤوس الأموال الجديدة .

وتشمل هذه النفقات كل ما ينفق على مشروعات الصناعة والقوى الكهربائية والرى والصرف. أضف إلى ذلك كافة الإعانات الاقتصادية التى تمنحها الدولة للمشروعات العامة والخاصة.

ويمثل هذا النوع من النفقات أهمية كبيرة فى الدول النامية. ويرجع ذلك إلى أن الدولة تقوم بنفسها بعمليات التكوين الرأسمالى نظراً لكونها تحتاج إلى نفقات كبيرة ،من جهة، ولأنها لا تحقق عائداً مباشراً، من جهة أخرى. لذا فإن القطاع الخاص لا يقوى عليها ولا يرغب فى القيام بها. مثال ذلك الطرق ووسائل النقل والطاقة والرى والصرف وهى تمثل مرافق البنية الأساسية. كما أن تحويل الهياكل الاقتصادية فى البلاد النامية (هيكل الإنتاج ، هيكل العمالة، هيكل التجارة الخارجية.. الخ) أصبح يمثل حاجة عامة: فقد ساد فى البلاد النامية هياكل يغلب عليها الطابع الزراعى لفترة طويلة إلا أنه مع التقدم والتطور الصناعى تحولت تلك الهياكل إلى هياكل يغلب عليها الطابع الصناعى ، والدولة وحدها هى التى تقوى على القيام بمثل هذا التحويل عن طريق الاستثمار العام .

وقد استتبع هذا التحويل إلى كبر الوحدة الإنتاجية فى القطاعات الاقتصادية مما يستلزم نفقات كبيرة، من جهة ،وتدبير وسائل التمويل

= الإطلاق فى البلاد الصناعية وخاصة بريطانيا ، إيطاليا، فرنسا ، ألمانيا، السويد، الولايات المتحدة الأمريكية. بينما تحتل نسباً متواضعة فى البلدان العربية.

World Bank " World Development Report 1992 " p. 938 .

اللازمة لقيام هذه الوحدات الإنتاجية من جهة أخرى. وهو أمر يتطلب تدخل الدولة مباشرة نظراً لضعف مستوى الإدخار الفردى فى البلاد النامية وعدم وجود أسواق مالية تضمن حاجات التمويل.

وجدير بالذكر أن النفقات الخاصة بالمرافق الاقتصادية بسبب الاستثمارات، تمثل نسبة عالية فى البلدان النامية ، تليها تلك الخاصة بالدفاع ثم التعليم فالتأمينات الاجتماعية والإسكان وأخيراً تلك المتعلقة بالصحة العامة.

ويوضح الجدول التالى بيان النفقات العامة فى بعض البلدان الصناعية المتقدمة وبعض البلدان النامية .

المبحث الثاني

النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية

يمكن أن تقسم النفقات العامة، وفقاً لمعيار استخدام القوة الشرائية أو نقلها ومدى تأثيرها على الدخل القومى،إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية.

ويقصد بالنفقات الحقيقية dépenses réelles و real expenditure، تلك النفقات التى تقوم بها الدولة مقابل الحصول على سلع أو خدمات أو رؤوس أموال إنتاجية، كالمرتبات وأثمان المواد والتوريدات والمهمات اللازمة لسير المرافق العامة التقليدية والحديثة والنفقات الإستثمارية أو الرأسمالية .

فالإنفاق الحقيقى يتمثل فى استخدام الدولة للقوة الشرائية وينتج عنها حصولها على السلع والخدمات والقوة العاملة . فالإنفاق هنا يمثل المقابل أو ثمن الشراء الذى تدفعه الدولة للحصول عليها.

فالدولة هنا تحصل على مقابل للإنفاق كما تؤدى إلى زيادة الدخل القومى زيادة مباشرة فى الناتج القومى أى خلق إنتاج جديد.

	الدفاع		التعليم		الصحة		التأمينات		المرافق		أخرى		إجمالي النفقات	
	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠
أ-البلدان المتقدمة														
-الولايات المتحدة	٣٢,٢	٢٣,١	٣,٢	١,٧	٨,٦	١٣,٥	٣٥,٣	٢٨,٢	١٠,٦	١٠.٢	١٠,١	٢٣,٨	١٩,٠	٢٤,٠
-بريطانيا	١٦,٧	١٢,٢	٢,٦	٣,٢	١٢,٢	١٤,٦	٢٦,٥	٣٤,٨	١١,١	٧,٤	٣٠,٨	٢٧,٩	٣٢,٠	٣٤,٨
-فرنسا	–	٦,٧	–	٦,٨	–	١٥,٢	–	٤٦,٤	–	٥,٤	–	١٩,٥	٣٢,٣	٤٣,٠
-ألمانيا	١٢,٤	٨,٣	١,٥	٠,٦	١٧,٥	١٩,٣	٢٦,٩	٤٨,٢	١١,٣	٨,٠	١٠,٤	١٥,٥	٢٤,٥	٢٩,٤
-إيطاليا	٦,٢	٣,٦	١٦,١	٨,٣	١٣,٥	١١,٣	٤٤,٨	٣٨,٦	١٨,٤	١١,٥	٠.٩	٢٦,٦	٢٩,٥	٤٨,٥
ب-البلدان النامية														

أما النفقات التحويلية transfer expenditure، depenses de transfert، فهى تلك التى لا يترتب عليها حصول الدولة على مقابل من سلع أو خدمات أو رؤوس أموال، بل بموجبها تقوم الدولة بتحويل جزء من الدخل القومى من الطبقات الاجتماعية مرتفعة الدخل إلى الطبقات الاجتماعية الأخرى محدودة الدخل .

فالإنفاق الناقل يؤدى إلى نقل القوة الشرائية من طائفة إلى أخرى ، مما يؤدى إلى زيادة القوة الشرائية لبعض الأفراد. وبمقتضى ذلك فأن النفقات التحويلية تنفقها الدولة دون اشتراط الحصول على مقابل لها فى صورة سلع وخدمات من المستفيدين منها. ومن ثم فإنها لا تؤدى إلى زيادة الدخل القومى بشكل مباشر.ومن أمثلتها الإعانات والمساعدات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة، التى تمنحها أو تقدمها الدولة للأفراد أو المشروعات، ومساهمة الدولة فى نفقات التأمين الاجتماعى والمعاشات . أى أن الدولة تهدف منها إعادة توزيع الدخل ولو بصورة جزئية لمصلحة هذه الفئات.

هذا ويهمنا بصفة خاصة ما يعد أهم صور الإنفاق الناقل وهى الإعانات Grants subventions،التى تمنحها الدولة للأفراد والمشروعات صراحة أو بمناسبة عملية شراء أو بيع تقوم بها هيئة عامة[١].

وفى إطار الإعانات يفرق بين **الإعانات الاجتماعية**(النفقات التحويلية الاجتماعية)وبين الإعانات الاقتصادية (النفقات التحويلية الاقتصادية) : فالأولى هى تلك التى تمنحها الدولة للأفراد استجابة لحاجة

---

(١) إذا قامت الدولة بشراء سلعة أو خدمة بثمن يزيد على الثمن الذى يدفع إذا ما كانت السلعة أو الخدمة تنتج فى سوق غير احتكارى كان مقدار الزيادة ممثلا لإعانة، كما إذا دفعت الدولة لمستخدميها أجورا أو مرتبات تزيد على ما يحصل عليه نفس النوع من العمل فى قطاع النشاط الخاص، كذلك إذا باعت الدولة سلعة أو خدمة بثمن لا يغطى نفقة الإنتاج فإن الفرق يمثل إعانة لمن يقومون بشراء السلعة أو الخدمة .أنظر د.محمد دويدار ، مرجع سابق ، ص ٦٧.

فردية (الفقر أو وقوع الكارثة)، أو اجتماعياً (بقصد زيادة السكان فى المجتمعات التى تشجع النسل، أو للهيئات الخاصة التى تقوم بخدمات اجتماعية كالنوادى والجمعيات).

أما الثانية فهى تلك **الإعانات الإقتصادية** (النفقات التحويلية الاقتصادية) التى تمنح من جانب الدولة لبعض المشروعات الخاصة والعامة بغرض خفض أثمانها رغبة فى زيادة الاستهلاك، أو بغرض خفض إنتاجها رغبة فى رفع معدلات أرباحها أو زيادة حجم إنتاجها. وقد تأخذ شكل الإعفاء من الضريبة (مثل الرسوم الجمركية أو الضريبة على أرقام الأعمال أو رسوم الدمغة) كإعانة غير مباشرة . وإن كانت فى هذه الحالة الأخيرة تتعلق بجانب الإيرادات وليس بجانب الإنفاق العام.

وخلاصة القول أن الإعانات الاقتصادية تهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية بحتة.

ويفرق فى نطاق الإعانات الاقتصادية[١] ، بحسب الهدف من منح الإعانة، بين إعانات الاستغلال، وإعانات تحقيق التوازن ، وإعانات الإنشاء وإعانات التجارة الخارجية .

١-إعانات الاستغلال : Les subventions d'exploitation:

وهى الإعانات التى يقصد منها الإبقاء على ثمن بعض المنتجات أقل من ثمن التكلفة بقصد تحقيق الاستقرار فى الأثمان ولتفادى مخاطر التضخم. ومن أجل تحقيق ذلك، تمنح الإعانة فى مرحلة معينة من مراحل دورة الإنتاج، بقصد وصول السلعة إلى يد المستهلك فى المرحلة النهائية بثمن أقل من ثمن تكلفتها . ويترتب على ذلك حدوث تباين بين السعر الاقتصادى للسلعة ، والسعر الاجتماعى لها (السعر المدعوم) . فهى تعد

(١) د. محمد دويدار ، مرجع سابق ، ص ٦٨ ، ٧٣
وأنظر أيضا د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق، ص ٨٨ ، ٩٣

إعانة غير مباشرة لمستهلكى هذه السلع ويكون مقدارها معلوماً مقدماً للمشروعات التى تتلقاها.

ومن أمثلتها الإعانات التى منحت فى فرنسا حتى عامى ١٩٤٨ – ١٩٤٩ بالنسبة لإنتاج الخبز واللحوم واللبن والسكر، وهى التى تمثل الموارد الغذائية الأساسية . وكذلك الإعانات التى كانت تشمل كافة المواد الغذائية فى إنجلترا حتى عام ١٩٥٣. ومثالها فى مصر الإعانة التى تمنح لإنتاج الخبز للإبقاء على ثمن الرغيف ثابتاً.

كذلك قد تمنح هذه الإعانات بغرض الإبقاء على ثمن المنتجات منخفضاً، بقصد تمكين صناعة معينة من مقاومة سياسية الإغراق[١] Dumping، التى تواجهها فى داخل السوق المحلية. وقد تمنح هذه الإعانات لبعض المنتجين، بغرض المحافظة على مستوى معين من الدخل، فتعطى الإعانة فى كل حالة يكون فيها ثمن السلعة فى السوق أقل من ثمن معين. وتقوم الدولة بدفع الفرق بين ثمن السوق المنخفض، والثمن المحدد الذى تريده، هذا الفرق يعد بمثابة إعانة يحصل عليها المنتج ضامناً بذلك ألا ينخفض دخله عن حد معين[٢].

٢-إعانات تحقيق التوازن[٣] les Subvention d'equilibre:

هى إعانات مباشرة، ويعرضها تمنح بعد تحديد نتيجة النشاط ،

---

(١) يقصد بسياسة الإغراق بيع السلعة المنتجة فى الأسواق الخارجية بثمن يقل عن نفقة إنتاجها، أو يقل عن أثمان السلع المماثلة أو البديلة فى تلك الأسواق أو يقل عن الثمن الذى تباع به فى السوق الداخلى. والغرض من الإغراق هو كسب الأسواق الخارجية بالقضاء على كل منافسة محتملة
أنظر د. فؤاد مرسى ،دروس فى العلاقات الاقتصادية الدولية ، دار الطالب بالإسكندرية، الطبعة الأولى ١٩٥٥، ص ١٠٦ .

(٢) أوضح مثال لذلك ما تمنحه الدولة من إعانات للمزارعين فى الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا، وفرنسا .د. محمد دويدار هامش (١) ص ٧٠ ، مرجع سابق.

(٣) وتسمى هذه الإعانات فى مصر بإعانة سد العجز الذى تحصل عليها هيئة السكك الحديدية ، وهيئة نقل الركاب بكل من القاهرة والإسكندرية إذ تحصل على معظم هذا الدعم.

بهدف تغطية بعض أو كل العجز الذى قد يعترض سير أحد المشروعات ذات الفائدة العامة ويعرضها للخطر. مثال ذلك الإعانة التى تمنح لشركات الملاحة أو الطيران أو السكك الحديدية .

هذه الإعانة لا يجب أن تدخل ، كقاعدة عامة، فى الحساب عند تحديد ثمن البيع .

حقيقة أنه يمكن القول إن الإعانة التى تعطى سنوياً وبصفة منظمة (هيئة السكك الحديدية مثلاً) تلعب بالضرورة دوراً غير بسيط فى تحديد ثمن البيع، إذ تيقن للهيئة أو للمشروع الذى يتلقى الإعانة من إمكان الاعتماد عليها فى تغطية العجز الاجتماعى هو الذى يمكن من الإبقاء على ثمن البيع أقل من ثمن التكلفة . أى أنها تؤثر فى ثمن البيع بطريقة غير مباشرة .

كذلك قد تعطى هذه الإعانات بغرض تمكين بعض المشروعات من الانتقال من منطقة أو صناعة تعمل فيها بخسارة إلى منطقة أو صناعة أخرى تستطيع أن تحقق فيها أرباحاً. مثال ذلك الإعانات التى تمنح لمشروعات استخراج الفحم، فى كل من بريطانيا وفرنسا، وللتحول إلى أنشطة اقتصادية أخرى.

٣-إعانات التجهيز Les subventions d'equipement :

تمنح الدولة هذا النوع من الإعانات لتمكين المشروع من تغطية نفقات التجهيز، أو لإضافة أصول ثابتة للتوسع فى الإنتاج، أو لتعويض ما استهلك من وسائل الإنتاج.

وتتم هذه الإعانات أما عن طريق تقديم رأس المال مجاناً أو عن طريق إقراضه للمشروع بسعر فائدة منخفضة أو بشروط دفع ميسرة (القروض طويلة الأجل ... الخ).

ويكمن دورها فى تكملة مدخرات المشروع لتمكينه من تمويل

الاستثمارات[1]، التى تعتبرها الدولة ضرورية من وجهة نظر الاقتصاد القومى فى مجموعه وتقع فى ذات الوقت فى نطاق النشاط الفردى.

وفى مصر يأخذ هذا النوع غالبا صورة إنشاء المشروعات العامة، حيث تقدم الميزانية العامة للدولة كل أو معظم الاستثمارات اللازمة لتكوين رؤوس أموال المشروعات الجديدة. ونظراً لاستقلال الشخصية القانونية للمشروع، أو المؤسسة الاقتصادية التى يتبعها المشروع، فإنهما يتحملان فوائد عن المبلغ الذى قدمته الخزانة. وتحول هذه الفوائد سنوياً إلى الخزانة العامة، وذلك بالإضافة إلى جزء من الفائض الإنتاجى للمشروع عند دخول هذا الأخير المرحلة الإنتاجية .

ويعتبر كذلك من إعانات الإنشاء الإعانات التى تمنح للعائلات بقصد تشجيعهم على بناء مساكن خاصة .

والأصل العام، هو عدم قيام علاقة مباشرة بين هذا النوع من الإعانات وبين ثمن التكلفة وثمن البيع ،بل هى لاتتوقف على نتيجة النشاط الذى تقوم به الوحدة التى تحصل على الإعانة، لكونها تعطى فى مرحلة الإنشاء، وقبل البدء فى المرحلة الإنتاجية . ولكن إذا كانت الإعانة من الفاعلية بحيث يكون من شأنها تقليل الوقت اللازم لقيام المشروع أو وصوله إلى الحجم الأمثل ، فإنها يمكن أن تؤدى بطريق غير مباشر ، ولكن فى مرحلة لاحقة ، إلى خفض نفقة الإنتاج وبالتالى إلى خفض ثمن بيع المنتجات.

٤-إعانات التجارة الخارجية :

ويتعلق هذا النوع من الإعانات بالتجارة الخارجية التى تتمثل أساسا

---

(١) أنظر فى الإعانات التى تمنح للأنواع المختلفة من الاستثمارات:

A. Dumoulin . Le Support doctrinal ét théorique des Subventions publiques aux investissements des entreprises. Reveue de Science Financiére. No. 3 juillet .Septembre . 1967, p. 523-563.

فى نمط الاستيراد والتصدير أو حجمه أو التوزيع الجغرافى له. والغرض من تقرير هذه الإعانات. هو تحقيق آثار تتعلق بالاقتصاد القومـــى فـــى مجمله. وعادة ما تتم فى صورة تشجيع نوع معين مـــن الصـــادرات، أو تشجيع استيراد نوع معين من السلع أو الخدمات، لأنه يعتبر مـــن الســـلع الإنتاجية الأساسية (مواد أولية)أو لكونه من السلع الاستهلاكية الضرورية.

وبعد أن استعرضنا الصور المختلفة للنفقات التحويلية المتمثلة فـــى شكل إعانات اقتصادية ، فيجدر بنا القول أن النفقات الحقيقية تعد نفقـــات منتجة على عكس النفقات التحويلية التى تعتبر نفقات غـــير منتجـــة أو نفقات موزعة . ويرتكز جوهر التفرقة بينهما على معايير ثلاثـــة عامـــة هى: المقابل- الزيادة المباشرة فى الناتج القومى-واستخدام القوة الشرائية أو نقلها.

المبحث الثالث
النفقات العادية أو غير العادية
(النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية) :

جرى العرف الاقتصادى على تقسيم النفقات من حيـــث تكرارهـــا الدورى إلى نوعين : نفقات عادية ونفقات غير عادية .

ويقصد بالنفقات العادية dépenses ordinaires تلك التى تتكرر بصورة دورية منتظمة فى ميزانية الدولة، أى كل سنة مالية. ومن أمثلتها مرتبات العاملين، وأثمان الأدوات اللازمة لسير المرافق العامة، ونفقـــات تحصيل الضرائب وغيرها. والمقصود بالتكرار هنا ليس تكرار كميتها أو حجمها، ولكن تكرار نوعها فى كل ميزانية حتى لو اختلف مقدارها مـــن وقت لآخر.

أما النفقات غير العادية dépenses extraordinaires فهى تلـــك التى لا تتكرر بصورة دورية منتظمة فى ميزانية الدولة، ولكـــن تدعـــو الحاجة إليها. مثل نفقات مكافحة وباء طارئ، أو إصلاح ما خلفته كوارث

طبيعية، أو نفقات حرب.. الخ .

وإذ كان تسديد النفقات العادية يتم من إيرادات عادية، فإن النفقات غير العادية تسدد من إيرادات غير عادية كالقروض. وهنا مكمن الخطر، حيث أنه قد يحدث فى بعض الأحيان أن تسئ السلطات المالية فى الدولة استخدام النفقات غير العادية ، ويظهر ذلك عادة عندما يحدث عدم توازن أو عجز فى ميزانية الدولة ، فتعمد إلى تجنيب بعض النفقات واعتبارها غير عادية لكى يتم الوفاء بها عن طريق القروض بدلا من الضرائب ، وبذلك تظهر الميزانية متوازنة.ولذلك يجب عدم التوسع فى تعريف ما يعتبر غير عادي من النفقات .

أضف إلى ذلك أن القروض والإصدار النقدى التى يمكن اللجوء إليها لتغطية النفقات غير العادية لم تعد إيرادات غير عادية،بسبب ازدياد لجوء الدولة إليها فى نطاق السياسة المالية، بحيث أصبحت، مع كثرة اللجوء إليها من الإيرادات العامة العادية .

ونتيجة لذلك فإن الفكر المالى الحديث قد اتجه إلى التمييز بين نوعين من النفقات: النفقات الجارية dépenses courantes،وتسمى أيضا بالنفقات التسييرية وهى تلك اللازمة لتسيير المرافق العامة وإشباع الحاجات العامة. أى أنها تواجه النفقات العادية وهى لا تسهم فى زيادة رؤوس الأموال العينية للجماعة . والنفقات الرأسمالية dépenses en capital،وتسمى أيضا بالنفقات الاستثمارية، وهى تلك المتعلقة بالثروة القومية. مثل نفقات إنشاء المشروعات الجديدة من مدن جديدة وطرق وسكك حديدية .. فهى تخصص لتكوين رؤوس الأموال العينية فى المجتمع . ومن ثم فهى نفقات تقابل النفقات غير العادية .

ويتلافى التقسيم الجديد للنفقات الانتقادات التى يمكن أن نوجه للتقسيم التقليدى للنفقات العادية وغير العادية

المبحث الرابع
النفقات القومية والنفقات المحلية

يستند تقسيم النفقات إلى قومية ومحلية إلى معيار نطاق سريان النفقة العامة، ومدى استفادة أفراد المجتمع منها.

فالنفقات القومية dépenses nationales ، أو المركزية، هى تلك التى ترد فى ميزانية الدولة وتتولى الحكومة الاتحادية أو المركزية القيام بها. مثل نفقة الدفاع والقضاء والأمن. فهى نفقات ذات طابع قومى.

أم النفقات المحلية dépenses locales ،أو الإقليمية ،فهى تلك التى تقوم بها الولايات، أو مجالس الحكم المحلى كمجالس المحافظات والمدن والقرى، وترد فى ميزانية هذه الهيئات مثل توزيع الماء والكهرباء والمواصلات داخل الإقليم أو المدينة .

ومما هو جدير بالذكر أنه عادة ما تحتاج النفقات المحلية إلى رقابة مباشرة ودقيقة حيث لا يتاح للحكومة المركزية القيام بها بطريقة فعالة. وكذلك الحال بالنسبة للنفقات التى تتعلق بظروف وعادات كل إقليم أو مدينة على وجه الخصوص .

الباب الثالث
قواعد الإنفاق العام

أن تحديد الإنفاق العام للدولة يتم وفقا لأسس وضوابط معينة يجب عدم تجاوزها، وذلك حتى يحقق الهدف المرجو منه وهو إشباع الحاجات العامة .

ومما هو جدير بالذكر أن تلك القواعد تتأثر بشكل كبير بالفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة . بمعنى آخر، أنه كلما تقلص دور الدولة بشأن التدخل فى الأنشطة الاقتصادية المختلفة واقتربت من دور الدولة الحارسة، فإن الإنفاق العام يتحدد بالقدر اللازم فقط للقيام بدورها المتعلق بسير المرافق العامة وبعض الأنشطة التى يعجز الأفراد عن القيام بها وهو ما أطلق عليه حياد المالية العامة أو حياد النفقة العامة. حيث لم تعد النفقة تستخدم فى تحقيق أى من الأغراض الاقتصادية والاجتماعية . ولقد ساد هذا الوضع خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر. وترتب على ذلك أن قل حجم الإنفاق العام للدولة.

ولقد تغير الوضع بعد تدخل الدولة بشكل كبير فى الحياة الاقتصادية فى بداية القرن العشرين، مما أدى إلى زيادة وتنوع النفقات العامة على نحو استتبع وجود ضوابط ومحددات للإنفاق العام لكى يحقق الغرض منه.

ولا يخفى على الفطنة أن سيادة ظاهرة الخصخصة ، فى الأونة الأخيرة، على المستوى العالمى ظاهرة لكثير من القطاعات من شأنها أن تؤدى إلى العودة مرة أخرى إلى الدولة الحارسة التى يقتصر نشاطها على القيام بالأنشطة العامة والضرورية وما يخلفه ذلك من انعكاسات على النفقات العامة:

وسنتعرض إلى دراسة ضوابط الانفاق العام وحدود هذا الإنفـــاق وظاهرة تزايد النفقات العامة كل فى فصل على حدة على النحو التالى:

الفصل الأول : ضوابط الإنفاق العام.

الفصل الثانى : حدود الإنفاق العام.

الفصل الثالث : ظاهرة تزايد النفقات العامة.

الفصـــل الأول
ضوابط الإنفاق العام

لكى يحقق الإنفاق العام الآثار المنشودة منه من إشـباع للحاجـات العامة، فإن هذا يستلزم تحقيق أمرين فى غاية الأهمية : أولـهما تحقيـق أكبر قدر ممكن من المنفعة ، وثانيهما أن يتم ذلك عن طريق أكبر قـدر من الاقتصاد فى النفقات. ولابد أن ندخل فى اعتبارنا ضـرورة وجـود أساليب وصور للرقابة المختلفة التى تضمن توجيه النفقات العامـة إلـى أوجه المنفعة دون إسراف أو تبذير.

وإذا تم مراعاة هذه الضوابط فإننا نكون قد وصلنا إلى الإنفاق العام الرشيد أو الحجم الأمثل اقتصادياً للإنفاق العام.

وسندرس هذه الضوابط على التوالى :

١-ضابط المنفعة :

يقصد بضابط المنفعة أن يكون الغرض من الإنفاق العام دائما، فـى ذهن القائمين به، تحقيق أكبر منفعة ممكنة . ويعتبر هذا الضابط قديم فـى الفكر الاقتصادى ومحل اتفاق بين الكتاب سواء التقليديين أو المحدثين.

وضابط المنفعة أمر منطقي،إذ لا يمكن تـبرير النفقـة العامـة إلا بمقدار المنافع التى تترتب عليها. وبذلك فإن تدخل الدولة بالإنفاق العـام فى مجال معين دون منفعة تعود على الأفراد من هذه النفقة يعنى أن هـذا الإنفاق لا مبرر له.

ويقصد بتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة ألا توجه النفقة العامـة للمصالح الخاصة لبعض الأفراد أو لبعض فئات المجتمـع دون البعـض الآخر،يتمتعون به من نفوذ سياسى أو اقتصادى أو اجتماعى. كما يعنـى أيضا أن ينظر إلى المرافق العامة نظرة إجمالية شاملة لتقدير احتياجـات كل مرفق وكل وجه من أوجه الإنفاق، فى ضـوء احتياجـات المرافـق

وأوجه الإنفاق الأخرى. كما يلزم، أيضا، أن توزع مبالغ النفقات العامة بحيث تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كل وجه من أوجه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية في الأوجه الأخرى،من جهة، وان تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كافة أوجه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية للدخل المتبقى في يد الأفراد بعد دفع التكاليف العامة ، كالضرائب ،من جهة أخرى. وهذا يعد تطبيقا لقاعدة توازن المستهلك.

وفكرة المنفعة العامة وتحديدها تثير مشكلة وضع ضابط دقيق لتحديدها،خاصة إذا ما أخذنا في الاعتبار أن للنفقات أثارا متعددة اقتصادية وغير اقتصادية، ظاهرة وغير ظاهرة، مباشرة وغير مباشرة ، حاضرة ومستقبلة، مما يتعذر معه قياسها على وجه الدقة. وإن كان من الممكن الاسترشاد بعاملين في هذا الصدد:

العامل الأول: مقدار الدخل النسبى ، أى نصيب كل فرد من الدخل القومى. **والعامل الثانى** طريقة توزيع الدخل القومى على الأفراد.

ومما هو جدير بالذكر أنه كلما زاد مقدار الدخل النسبى وقل التباين بين دخول الأفراد كلما أدى ذلك إلى تحقيق رفاهية الأفراد. وينبغى لتحقيق أقصى منفعة اجتماعية أن تتجه سياسة الدولة في الحصول على إيرادها وفى إنفاقه نحو العمل على زيادة الدخل القومى، وتقليل التباين بين دخول الأفراد. وزيادة الدخل القومى تكون بالعمل على تحسين الإنتاج بزيادة القوى المنتجة، من جهة، وتنظيم الإنتاج، من جهة أخرى. أما تقليل التباين بين دخول الأفراد فيكون بنقل القوى الشرائية من الأشخاص الذين تقل عندهم منعتها الحدية، إلى الأشخاص الذين تزداد لديهم تلك المنفعة (أى من جانب أصحاب الدخول المرتفعة إلى أصحاب الدخول المحدودة) وتقليل التباين بين دخل نفس الأشخاص (محدودى الدخل) في الأوقات المختلفه لكى يتحقق الاستقرار للمجتمع بمختلف طبقاته.

وبصورة عامه أن الحكم على مدى توافر المنفعة العامة فى النفقة العامة، يمكن أن يتم بالنظر إلى اعتبارات عملية معينة، على أن تراعى هذه الاعتبارات درجة التطور الاقتصادى التى يشهدها كل مجتمع على حدة.

٢-ضابط الاقتصاد فى النفقات:

يرتبط هذا العامل بعامل المنفعة . فمن البدهى أن المنفعة تزيد كلما قلت النفقات إلى أدنى حد ممكن. ولذا فيجب على القائمين بالإنفاق العام تجنب أى تبذير أو إسراف، لأن فى ذلك ضياعا لمبالغ كبيرة دون أن يترتب عليها أى منفعة. أضف إلى ذلك إلى أن الإسراف والتبذير من جانب الإدارة المالية فى الدولة يؤدى إلى زعزعة الثقة فيها ويبرر محاولات المكلفين والممولين فى التهرب من أداء الضريبة.

وفى عبارة موجزة يعني هذا الضابط استخدام أقل نفقة ممكنة لأداء نفس الخدمة أو الخدمات" [١].

ومظاهر التبذير والإسراف المالى العام متعددة فى كل دول العالم، وعلى وجه الخصوص فى الدول النامية بسبب انخفاض كفاءة الرقابة السياسية بصورة خاصة. وتتمثل تلك المظاهر فى دفع مرتبات وأجور الموظفين زائدين على الحاجة ، التسيب فى مشتريات الحكومة وتوريداتها، عدم إتباع الطرق التجارية فى شراء وبيع ما تحتاج الحكومة إلى شرائه أو بيعه، استئجار المبانى والسيارات بدلاً من شرائها، وغير ذلك من مظاهر الإسراف . ولهذا فإن الحاجة تدعو إلى ضبط النفقات العامة فى شتى القطاعات على أسس معينة تتمثل فى مراعاة الحاجات الحقيقية الفعلية، بحيث لا تتحمل الدولة نفقات عامة إلا إذا كانت ضرورية تماماً، وبالقدر اللازم فقط، لتحقيق المنافع الجماعية العامة. هذا فضلا عما يمكن أن تؤديه أجهزة الإعلام والرقابة المختلفة من أدوار هامة فى إيجاد

---

(١) د محمود الباز، مرجع سابق، ص ١٢٥

رقابة فعالة وحازمة على عمليات الإنفاق الحكومى بما يضمن توجيه النفقات العالمة إلى الأوجه النافعة[1].

والرقابة على الإنفاق العام يمكن أن تمارسها ثلاث جهات هى الإدارة ، الهيئات السياسية وجهات أخرى مستقلة ومتخصصة. وبذلك فالرقابة تأخذ أشكالاً ثلاثة :

١- الرقابة الإدارية : وهى الرقابة التى تتولاها وزارة المالية على باقى المصالح الحكومية بواسطة المراقبين والموظفين الحسابيين العاملين فى مختلف الوزارات والمصالح والهيئات. وتنحصر مهمتهم فى عدم السماح بصرف أى مبلغ إلا إذا كان فى وجه وارد فى الميزانية العامة وفى حدود الاعتماد المقرر له. فالرقابة الإدارية هنا رقابة سابقة على الإنفاق." Contrôle à priori " .

وفى واقع الأمر، أن هذا النوع من الرقابة لا يكون ذا فاعلية بصدد ترشيد الإنفاق، إذ هى رقابة من الإدارة على نفسها وفقاً للقواعد والضوابط التى تضعها الإدارة نفسها. ومن ثم فلا تمثل أى ضغط لحجم الإنفاق العام نفسه حيث غالباً لا تميل الإدارة إلى تقييد حريتها .

٢-الرقابة السياسية(البرلمانية) : وهى الرقابة التى تمارسها السلطات النيابية والتشريعية .ودور البرلمان لا يقتصر على الرقابة فى تنفيذ الاعتمادات المقررة في الميزانية ، بل يمتد أيضا يمتد ليشمل حجم الإنفاق العام وتخصيصه . ويرجع ذلك إلى حق البرلمان فى السؤال والاستجواب والتحقيق وسحب الثقة من الوزير أو الوزارة كلها وحق طلب البيانات والوثائق عن سير التنفيذ ، وحق فحص الحسابات الختامية وإقرارها وحق إقرار أو رفض الاعتمادات الإضافية . وتظهر هذه الرقابة بصورة واضحة عند اعتماد الميزانية وعند اعتماد الحساب الختامى .

---

(١) د. عادل حشيش ود. مصطفى رشدى، مرجع سابق ، ص ١٥٩ ، ١٦٠.

وهذا النوع من الرقابة ، على الرغم من أهميته، قد يكون قليل الفاعلية ، خاصة فى الدول النامية، حيث يلجأ البرلمان إلى مناصرة الإدارة حتى ولو كانت مخطئة.

٣- الرقابة المحاسبية المستقلة: وهى التى تقوم بها أجهزة متخصصة مهمتها الأساسية الرقابة على أوجه الإنفاق العام بصورة خاصة، وتتولى التأكد من أن جميع عمليات الإنفاق قد تمت على الوجه القانونى، وفى حدود قانون الميزانية والقواعد المالية السارية. وقد تكون هذه الرقابة سابقة لعملية صرف النفقات أو لاحقة عليها . ويتولى هذا النوع من الرقابة فى مصر الجهاز المركزى للمحاسبات وفى فرنسا محكمة المحاسبات "Cour des comptes"

ومما لا شك فيه أن هذا النوع من الرقابة يعتبر أكثر فاعلية نظراً لتخصص القائمين به،وتوفر إمكانيات المتابعة والتحليل والحق فى الرقابة السابقة واللاحقة وحق وقف المخالفات والأخطاء المالية وإبداء الرأى فى الإجراءات التى يتعين اتخاذها لتصحيح المسار .



الفصل الثانى
حدود الإنفاق العام

يثير هذا الموضوع مشكلة على جانب كبير من الأهمية تتمثل فى تحديد النسبة التى تستقطع من الدخل القومى لتوجيهها إلى الإنفاق العام بحيث لا يجوز للدولة أن تتخطاها . وبتعبير آخر هل هناك حدود لا يجوز تجاوزها بأى شكل من الأشكال عند تحديد النفقات العامة؟ وهل هناك حجم أمثل له؟.

لقد استقر الفكر التقليدى، لفترة من الزمن، على تحديد نسبة معينة(١٠% أو ١٥%) من الدخل القومى توجه للإنفاق العام لا يجوز تجاوزها .

وحقيقة الأمر ،أن هذا الفكر اصبح غير ذى جدوى فى الوقت الحالى نظرا لجمود هذا الرأى، من جهة، وتجاهله للعديد من الظروف المذهبية الاقتصادية والمالية التى تميز الاقتصاد القومى لدولة معينة،والتى قد تختلف من فترة لأخرى فى الدولة ذاتها ، من جهة أخرى.

فالعوامل المذهبية أو الأيديولوجية، السائدة فى دولة معنية، تعنى أنه إذا كان السائد فى دولة ما الأيديولوجية الفردية Idéologie individualiste فإن حجم النفقات العامة وتنوعها يقل بالنسبة إلى الدخل القومى . وتبرير ذلك أن دور الدولة، فى ظل هذه الأيديولوجية، يقتصر على قيامها بوظائفها التقليدية وبالأنشطة التى يعرف عنها النشاط الخاص (الدولة الحارسة) . أما ما عدا ذلك من أنشطة فمتروك لحرية الأفراد.

أما فى ظل الأيديولوجية التدخلية Idéologie interventionnniste يتمثل دور الدولة فى التدخل فى العديد من الأنشطة الاقتصادية، التى كان من الممكن أن يقوم بها النشاط الخاص، كاستغلال بعض المشروعات الإنتاجية ومحاربة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية والعمل على ثبات قيمة النقود وتقديم الخدمات المجانية... الخ . ويترتب على ذلك زيادة

حجم النفقات العامة لمواجهة الزيادة فى الأنشطة التى تقوم بـــها الدولـــة بالإضافة إلى زيادة تنوعها .

وأخيرا فى ظل الأيديولوجية الجماعية Idéologie collectiviste حيث تقوم الدولة بمعظم الأنشطة الاقتصادية وتملـــك الجماعــة لأدوات الإنتاج بالإضافة إلى قيامها بدورها التقليدى، فإن حجم النفقات العامة يزيد بشكل كبير وترتفع نسبتها إلى الحد الذى تكاد تتطابق فيـــه مـــع الدخـــل القومى ذاته ، وتتعدد أنواع هذه النفقات بقدر حاجات الأفراد بالإضافة إلى حاجات الدولة ذاتها.وتظهر هذه الأيديولوجية فى ظل الدولة المنتجـــة أى ذات النمط الاشتراكى.

وتؤثر العوامل والظروف الاقتصادية التى يمر بها الاقتصاد القومى فى حجم النفقات العامة وحدودها. حيث أن هناك علاقة حتمية بين النفقات العامة وبين المستوى العام للنشاط الاقتصادى الذى يظهر من خلال حالـــة العمالة والدخل القومى والمستوى العام للأسعار ومدى تـــأثر كـــل منـــها بمستوى الطلب الفعلى . فالإنفاق العام أصبح الآن من أهم الوسائل التـــى تستخدم فى إحداث التوازن الاقتصادى والاجتماعى وفى التأثير على حجم الطلب الكلى الفعلى، وبالتالى على مستوى الاقتصاد العام فى جملته. ومن ثم يمكن أن يتحدد حجم الإنفاق العام بـــالقدر الـــذى يحقـــق الاســـتقرار الاقتصادى القائم على توازن الإنتاج مع الطلـــب الكلـــى (الاســـتهلاكى والاستثمارى).

ويظهر ذلك جليا فى اقتصاد الدول الرأسمالية: ففى أوقات الكســـاد تزداد النفقات العامة وذلك لخلق زيادة فى الطلب الكلى الفعلى والوصـــول بالاقتصاد القومى إلى مستوى العمالة الكاملة. ويحدث العكس فى أوقـــات الرخاء، حيث تقل النفقات العامة لتجنب الارتفاع التضخمى فى الأســـعار وتدهور قيمة النقود نظرا لوصول الاقتصاد القومى إلى مستوى العمالـــة الكاملة .

بينما فى ظل اقتصاديات الدول النامية- التى تتصف بعدم مرونـــه الجهاز الإنتاجى بسبب عدم استجابة بعض عوامل الإنتاج للزيـــادة فـــى الطلب - يتحتم ألا تزيد النفقات العامة عن حد معين،وإلا ترتب على ذلك بدء ظهور ارتفاع تضخمى فى الأسعار وتدهور قيمة النقود.ويظهر هـــذا الارتفاع والتدهور حتى قبل وصول الاقتصاد إلى مرحلة العمالة الكاملـــة بالنسبة لبعض عناصر الإنتاج كالعمل غير الفنـــى والمـــوارد الطبيعيـــة المتاحة، مما يعرض اقتصايات هذه الدول للخطر. وبذلك فإن الإنفاق العام وحدوده وتستهدف فى الدول المتقدمة والمتخلفة تطبيـــق سياســـة ماليـــة واقتصادية معينة كل حسب درجة تقدمها[1].

أما العوامل المالية فيقصد بها أن حدود النفقات العامـــة لابـــد وأن ترتبط بقدرة الدولة على توفير الإيرادات العامة الكافيـــة لتغطيـــة هـــذه النفقات.

وعلى الرغم من مرونة موارد الدولة وقابليتها للزيادة، إلا أن هـــذا لا يتم بصورة مطلقة بل يخضع لحدود معينة وإلا كانت النتائج الاقتصادية بالغة الخطورة.

فزيادة الضرائب (كمصدر هام للإيرادات العامة) يخضع لدراســـات واسعة، من جهة ،بالإضافة إلى ما يحتاج إليه من فترة زمنية يتقبل فيـــها المكلفون بها هذه الزيادة من جهة أخرى. وألا ترتب على ذلك آثار سلبية فى غاية الخطورة (التهرب الضريبى) على مختلف النشاط الاقتصـــادى. كذلك الحال بالنسبة لمصادر الإيرادات الأخـــرى كـــالإصدار النقـــدى أو القروض.

---

(١) د. أحمد جامع ،مرجع سابق ص ٧١،
وكذلك د. عادل حشيش د. مصطفى رشدى ، مرجع سابق ص ١٦٤.



الفصل الثالث
ظاهرة تزايد النفقات العامة

من أهم الظواهر الاقتصادية التي استرعت انتباه الاقتصاديين هي ظاهرة تزايد النفقات العامة مع زيادة الدخل القومي،أي أن العلاقة بينهما علاقة طردية بحتة،بغض النظر عن درجة نمو الدولة الاقتصادي أو الفلسفة الأيديولوجية السائدة فيها.

وأول من لفت الانتباه إلى هذه الظاهرة هو الاقتصادي الألماني فاجنر A. Wagner ،، بعد أن قام بدراسة متعلقة بالنفقات العامة وتزايدها، ترتب عليها الاستنتاج بوجود اتجاه عام نحو ازدياد نشاط الدولة المالي مع التطور الاقتصادي للجماعة.وصاغ ذلك في قانون اقتصادي سمي باسمه مؤداه " أنه كلما حقق مجتمع معين معدلا من النمو الاقتصادي فإن ذلك يستتبع اتساع نشاط الدولة المالي وبالتالي زيادة الإنفاق العام بمعدل أكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج القومي ".

وقد فرق فاجنر في هذا الخصوص بين وظائف ثلاثة للدولة[1].
الأولى : وظيفتها التقليدية المتعلقة بالدفاع والأمن. وقد ارجع تزايد النفقات العامة في ذلك إلى اتجاه الدولة إلى الأخذ بمركزية الإدارة من ناحية ،وإلى التوسع في استخدام الآلات وقمع الاضطرابات الداخلية نتيجة لتعقد الحياة الاقتصادية ،من ناحية أخرى . **الثانية:** المتعلقة بوظيفتها الإنتاجية. فمع تزايد التقدم الفني وإمكانية الأخذ بنظام المؤسسات، بدلا من الشركات المساهمة، تتزايد النفقات العامة نتيجة تزايد الوظيفة الإنتاجية للدولة. وأخيراً **الوظيفة الثالثة** : وتتعلق بالناحية الاجتماعية. وقد ارجع

---

(1)A,T. Peacock and J. Wiesman : " Determinate of Government Expenditure in "Public Expenditure analysis " Edit by B.S.Sahi, Rotterdam Univetsity, Press , 1972 , pp.(167-170).

د. عبد الهادى النجار، مبادئ الاقتصاد المالي، دار النهضة العربية ١٩٨٨، ص ٧٢:٧٣ .

"فاجنر" تزايد النفقات العامة إلى الرغبة فى القضاء على الاحتكارات الصغيرة التى تؤدى إلى عدم الاستقرار الاقتصادى والاجتماعى، وعدم إستفادة كافة الطوائف الاجتماعية من نتائج النمو الاقتصادى.

وبادئ ذى بدء لابد أن نوضح أن الزيادة فى النفقات العامة لا تعنى زيادة المنفعة العامة المترتبة عليها بصورة حتمية ، كما أنها لا تؤدى حتماً إلى زيادة التكاليف العامة على الأفراد. فقد ترجع هذه الزيادة إلى أسباب ظاهرية بمعنى زيادة فى رقم النفقات العامة دون زيادة فى المنفعة الحقيقية للخدمات العامة أو زيادة فى عبء التكاليف العامة . وهنا تعتبر زيادة النفقات العامة زيادة ظاهرية .

أما الزيادة الحقيقية للنفقات العامة، فهى تعنى حتماً زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات وزيادة عبء التكاليف العامة بنسبة معينة. ويدل ذلك غالباً على ازدياد تدخل الدولة فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

وقد حاول الاقتصاديون تفسير هذه الظاهرة والوقوف على أسبابها سواء كانت أسبابا ظاهرية أو أسباباً حقيقية . وسنتناول فيما يلى شرح هذه الأسباب على التوالى فى المباحث الآتية:

المبحث الأول

الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة

ترجع الأسباب المؤدية إلى زيادة النفقات العامة إلى ثلاثة عوامل رئيسية :

١-تدهور قيمة النقود.

٢-اختلاف طرق المحاسبة المالية .

٣-زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد سكانها.

١-تدهور قيمة النقود:

يقصد بتدهور قيمة النقود، انخفاض قوتها الشرائية مما يؤدى إلـــى نقص مقدار السلع والخدمات التى يمكن الحصول عليها بذات العدد مـــن الوحدات النقدية عن المقدار الذى كان يمكن الحصول عليه مـــن قبــل. وهى الظاهرة التى يمكن أن تفسر ارتفاع أثمان السلع والخدمات.

ومن الملاحظ بصفة عامة أن قيمة النقود آخـــذة فـــى الانخفـــاض بصورة مستمرة، وإن كانت نسبة التدهور تختلف من دولة إلى أخرى.

ويترتب على تدهور قيمة النقود زيادة النفقـــات العامـــة لمواجهـــة هـــذا التدهور. فالدولة تدفع عدداً من وحدات النقد أكبر مما كانت تدفعه من ذى قبل للحصول على نفس المقدار من السلع والخدمات . فالزيادة هنـــا فـــى رقم النفقات العامة زيادة ظاهرية ، إذ لا يترتب عليـــها أى زيـــادة فـــى المنفعة الحقيقية أو زيادة فى أعباء التكاليف العامة على الأفراد.

ويعد تدهور قيمة النقود السبب الأساسى للزيـــادة الظاهريـــة فـــى النفقات العامة فى العصر الحديث .

٢-اختلاف طرق المحاسبة المالية(اختلاف طرق إعداد الميزانية العامة):

كان المتبع فيما مضى، أن تخصص بعض الإيرادات التى كـــانت تقوم بتحصيلها بعض الإدارات والمصالح لتغطية نفقاتها مباشرة ، ومن ثم لم تكن تظهر نفقاتها أو إيراداتها فى الميزانية العامة للدولة مما كان يجعل النفقات العامة الواردة فى الميزانية أقل من حقيقتها.

ومع اتباع مبدأ وحدة، أو عمومية الميزانية العامة، الـــذى يقضـــى بضرورة ظهور كافة نفقات الدولة وإيراداتها - دون تخصيـــص- فـــى الميزانية العامة، ظهرت نفقات عامة كانت تنفق فيما قبل ولم تكن تظـــهر فى الميزانية. ومن ثم فإن الزيادة فى النفقات العامة فى هذه الحالة تعـــد زيادة ظاهرية اقتضتها تغيير طرق المحاسبة المالية فى الميزانية الحديثة.

٣- زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد سكانها:

قد تكون الزيادة الظاهرية فى النفقات العامة مردها زيادة مساحة إقليم الدولة أو عدد سكانها. ومثال ذلك قيام الدولة باحتلال دولة أخرى، أو استرداد جزء من إقليمها[١]. ويترتب على هذه الزيادة، بطبيعة الحال، زيادة فى حجم النفقات العامة. إلا أنها زيادة ظاهرية نظراً لعدم حدوث زيادة فى النفع العام أو زيادة فى الأعباء العامة الملقاة على السكان دون مقابل فعلى .

ومن الواضح أن متوسط نصيب الفرد من النفقات العامة فى هذه الحالات ، إذا تأثر بالزيادة فإن الزيادة تكون حقيقية ، أما إذا تزايد الإنفاق لمجرد مواجهة التوسع الكائن فى مساحة الدولة أو زيادة عدد السكان، دون أن يمس السكان الأصليين فهنا تكون الزيادة فى الإنفاق العام مجرد زيادة ظاهرية .

ويعد السبب الأول المتمثل فى تدهور قيمة النقود من أهم أسباب الزيادة الظاهرية فى النفقات العامة، خاصة بعد أن أخذت كافة اقتصاديات الدول، المتقدمة والمتخلفة على السواء، بمبدأ وحدة أو عمومية الميزانية. أضف إلى ذلك أن حدوث زيادة فى مساحة الدولة أو عدد سكانها يمثل عبئاً إضافيا على الدولة الضامة، وذلك لأنها تواجه هذه الزيادة عن طريق زيادة نسبة الضرائب على المواطنين.

المبحث الثاني

الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة

يقصد بالزيادة الحقيقية للنفقات العامة زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات بالإضافة إلى زيادة عبء التكاليف العامة بنسبة ما، وترتبط الزيادة فى عبء التكاليف غالباً بزيادة تدخل الدولة فى الحياة

---

(١) مثال ذلك الأراضى الفلسطينية المحتلة،ومنطقة الألزس واللورين لكل من ألمانيا وفرنسا.

الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين (زيادة متوسط نصيب الفرد من الخدمات العامة).

وترجع الزيادة الحقيقية فى النفقات العامة لأسباب متعددة[1] مذهبية، اقتصادية، اجتماعية، إدارية، مالية أو سياسية . وسنتناول كل سبب من هذه الأسباب على التوالى.

١-الأسباب المذهبية :

ويقصد بها الأسباب التى ترتبط بالتطور التاريخى لدور الدولة فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، من الدولة الحارسة إلى المتدخلة.

فبعد الحرب العالمية الثانية سادت الفلسفة التدخلية، مما أدى إلى زيادة تدخل الدولة فى الدول الرأسمالية، على وجه التحديد، فى الحياة الاقتصادية وقيامها بالعديد من الأنشطة التى كانت تعد من قبيل النشاط الخاص، مما ترتب عليه زيادة فى حجم النفقات العامة زيادة مطلقة بالنسبة إلى الدخل القومى فى ذات الوقت.

ولم يكن الحال مختلفا فى الدول الاشتراكية،حيث تنتشر الأيديولوجية الجماعية وتقوم الدولة بكافة العمليات الإنتاجية مما يترتب عليه زيادة فى النفقات العامة إلى درجة اقترابها من الدخل القومى.

٢- الأسباب الاقتصادية:

من أهم الأسباب الاقتصادية زيادة الدخل القومى والتوسع فى المشروعات العامة،والدورة الاقتصادية والمنافسة الاقتصادية.

فزيادة الدخل القومى يمكن الدولة من زيادة ما تقتطعه منه فى صورة تكاليف وأعباء عامة من ضرائب ورسوم وغيرها،بغض النظر عن تزايد وتنوع الضرائب المقررة أو ارتفاع سعرها.ومما هو جدير

---

(١) د. عادل حشيش ، د. مصطفى رشدى، مرجع سابق، ص ١٦٦ وما بعدها.
وفى نفس المعنى د. أحمد جامع ، مرجع سابق ص ٧٧ وما بعدها.

بالذكر أن زيادة الإيرادات يشجع الدولة على زيادة حجم نفقاتها في الأوجه المختلفة.كذلك التوسع فى القيام بالمشروعات العامة الاقتصادية يؤدى إلى زيادة النفقات العامة.والغرض من القيام بها إما الحصول على موارد للخزانة العامة، أو التنمية الاقتصادية ومحاربة الاحتكار،وبصفة عامة توجيه النشاط الاقتصادى وجهة معينة بحسب المذهبية السائدة في الدولة.

ومن ناحية أخرى فإن الكساد، بكل آثاره الضارة، يحتم على الدولة القيام بالمزيد من الإنفاق لزيادة مستوى الطلب الكلى الفعلى إلى الحد الذى يسمح بتحقيق العمالة الكاملة في حدود الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومى.

وأخيراً فإن التنافس الاقتصادى الدولى، أيا كانت أسبابه، يؤدى إلى زيادة النفقات العامة إما فى صورة إعانات اقتصادية للمشروعات الوطنية لتشجيعها على التصدير ومنافسة المشروعات الأجنبية في الأسواق الدولية. وإما فى صورة إعانات للإنتاج لتمكين المشروعات الوطنية من الصمود. من حيث الجودة، فى وجه المنافسة الأجنبية في الأسواق الوطنية.

٣-الأسباب الاجتماعية:

مع زيادة عدد السكان، وتركزهم فى المدن والمراكز الصناعية ، تزايد حجم النفقات العامة لمواجهة زيادة الطلب على الخدمات التعليمية والصحية والثقافية أو خدمات النقل والمواصلات والمياه والغاز والكهرباء والأمن العام. ويرجع هذا إلى أن حاجات سكان المدن أكبر وأعقد من حاجات سكان الريف.

أضف إلى ذلك، زيادة نمو الوعى الاجتماعى، كنتيجة حتمية لانتشار التعليم ومن ثم ازدياد وعى الأفراد بحقوقهم ، فأصبحوا يطالبون الدولة بالقيام بوظائف لم نعرفها من قبل، كتأمين الأفراد ضد البطالة

والفقر والمرض والعجز والشيخوخة وغيرها. وقد ترتب على ذلك زيادة النفقات العامة بصورة عامة .

٤- الأسباب الإدارية :

يؤدى سوء التنظيم الإدارى وعدم مجاراته لتطور المجتمع الاقتصادى والاجتماعى وتطور وظائف الدولة ، والإسراف فى عدد الموظفين وزيادتهم على حاجة العمل ، والإسراف فى ملحقات الوظائف العامة (أثاث، مكتبات... الخ) إلى زيادة الإنفاق العام بصورة ملحوظة ، بل وأكثر من ذلك يمثل عبئاً إضافياً على موارد الدولة .

والزيادة ، فى هذا الصدد ، وإن كانت حقيقية، إلا أنها غير منتجة إنتاجاً مباشراً، وبتعبير أخر فهى، وعلى الرغم من كونها تؤدى إلى زيادة عبء التكاليف العامة على الأفراد لا يترتب عليها زيادة فى القيمة الحقيقية للنفع العام.

٥-الأسباب المالية:

تتركز هذه الأسباب فى أمرين هامين: **أولاً** ، سهولة الاقتراض فى العصر الحديث، مما أدى إلى كثرة لجوء الدولة إلى القروض العامة للحصول على ما يلزمها لسداد أى عجز فى إيراداتها ، مما يترتب عليه زيادة حجم النفقات العامة. لأن خدمة الدين تستلزم دفع الأقساط والفوائد. **ثانيا**،وجود فائض فى الإيرادات العامة غير مخصص لغرض معين مما يؤدى إلى تشجيع الحكومة على إنفاقه سواء فى أوجه إنفاق ضرورية أو غير ضرورية .وتتجلى خطورة ذلك فى الأوقات التى تحتم فيها السياسة السليمة على الحكومة العمل على خفض نفقاتها، لأنه من الصعوبة بمكان مطالبة الدولة بخفض كثير من بنود الإنفاق العام.

٦- الأسباب السياسية :

يترتب على انتشار مبادئ الديمقراطية والعدالة الاجتماعية زيادة

اهتمام الدولة بالطبقات محدودة الدخل وكفالة كثير من خدماتها. أضف إلى ذلك أن النظام الحزبى يدفع الحزب الحاكم إلى التوسع فى المشروعات الاجتماعية إرضاء للناخبين وإلى الإكثار من تعيين الموظفين إرضاء لأنصاره، مما يترتب عليه زيادة فى النفقات العامة.

ومن جهة أخرى تزايدت النفقات العامة بسبب اتساع حجم التمثيل الدبلوماسى لازدياد عدد الدول المستقلة ، وظهور منظمات دولية متخصصة وغير متخصصة ومنظمات إقليمية متعددة.وكذلك بسبب ما تقتضيه العلاقات الدولية من واجبات يتحتم على الدول القيام بها من كتقديم المساعدات والمنح المادية والفنية للدولة الأجنبية أو لرعاياها.

وأخيراً تشغل النفقات العسكرية بنداً هاماً فى التزايد المطرد للنفقات العامة. ويرجع ذلك إلى التقدم التكنولوجى السريع فى هذا المجال مما يدفع الدولة لإنفاق مبالغ طائلة لمدها بأحدث الأساليب والمخترعات العسكرية بهدف حماية منشآتها ومواطنيها من خطر الغزو الخارجى .

أضف إلى ذلك ما تستلزمه الحروب من تمويلات مالية ضخمة ليس فقط أثناء الحرب ،بل وأيضاً فى أعقابها. كدفع التعويضات والإعانات ومعاشات لضحايا الحرب من المحاربين القدماء وأسر الشهداء، وكذلك نفقات إعادة تعمير ما دمرته الحرب،ودفع أقساط فوائد الديون التى عقدتها الدولة أثناء الحرب لتمويل نفقاتها الحربية .

وأيا كانت الأسباب التى تؤدى إلى التزايد المطرد فى النفقات العامة، فمن الضرورى أن تكون الإيرادات العامة على درجة من المرونة تسمح بتغطية هذه الزيادة فى النفقات. وقبل دراسة نظرية الإيرادات العامة، ينبغي، للإنتهاء من نظرية النفقات العامة، أن ندرس الآثار الاقتصادية لهذه الأخيرة.

الباب الرابع
آثار النفقات العامة الاقتصادية

تبدو أهمية دراسة آثار النفقات العامة، من الناحية الاقتصادية، فـــى كونها تحقق أغراضاً معينة، وبالتالى يمكن استخدامها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية معينة. إذ متى عرف الأثر الذى يحققه إنفاق معين فـــى ظـل ظروف معينة أمكن اتخاذ هذا الإنفاق - على نحو واع- وسيلة لتحقيـــق الأثر إذا ما اعتبر هذا الأخير هدفاً من أهداف السياسة الاقتصادية[1].

وأهم أثر للنفقات العامة إشباعها للحاجات العامة .كما أنها تؤثـــر على النشاط الاقتصادى فى مجموعه عن طريق تأثيرها علـــى الإنتـاج والاستهلاك القومى وإعادة توزيع الدخل القومى.وهـــذه الآثـــار تعـرف بالآثار المباشرة للنفقات العامة وهناك أيضا أيضاً آثـــار غـــير مباشـــرة للنفقات العامة تنتج من خلال دورة الدخل ، والذى يعرف مـــن الناحيـــة الاقتصادية بمبدأى المضاعف والمعجل.ويبين المضاعف أثـــر الإنفـاق الاستثمارى الإضافى على مستوى الدخل عن طريق النفقات الإستهلاكية. أما "المعجل" فيبين أثر التغيير على الاستثمار نتيجة التغيير فى الطلـــب الاستهلاكى.

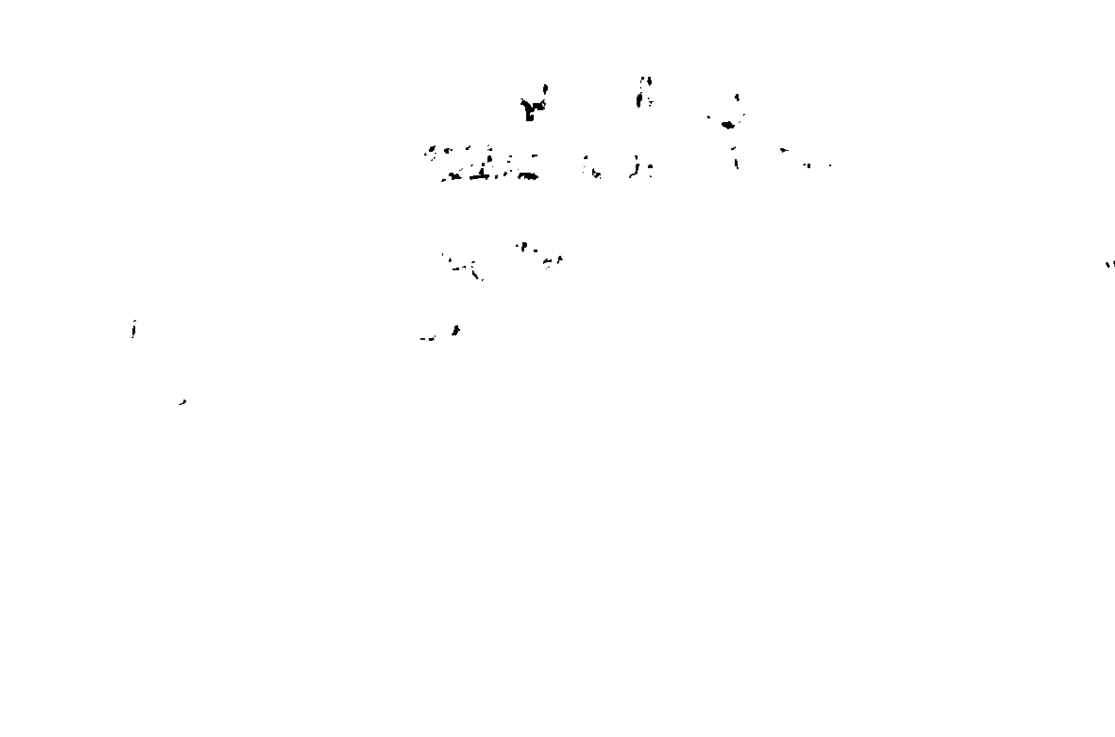
وبذلك يمكن تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين :

الفصل الأول : الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة.

الفصل الثانى: الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة.

---

(١) مثال ذلك إذا ما عرف، أن إعانة معينة من إعانات الإنتاج يترتب على وجودهـــا فى ظل ظروف اقتصادية معينة زيادة الإنتاج فى اتجاه معين ،أمكن عندما تتخـــذ زيادة الإنتاج على هذا النحو هدفاً للسياسة الاقتصادية ، اتخـــاذ الإعانـــة وســـيلة لتحقيق هذا الهدف . أنظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق ، ص ٩٦.



الفصل الأول
الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة

وتشمل هذه الدراسة آثار النفقات العامة على حجم الإنتاج القومى، وكذلك على الاستهلاك وأخيراً آثارها على نمط توزيع الدخل القومى أو ما يسمى إعادة توزيع الدخل القومى. وسنقوم بدراسة هذه الآثار كل على حدة فى مبحث مستقل.

المبحث الأول
آثار النفقات العامة على الإنتاج القومى

تؤثر النفقات العامة على حجم الإنتاج والعمالة من خلال تأثيرها على حجم الطلب الكلى الفعلى، حيث تمثل النفقات العامة جزءاً هاماً من هذا الطلب، وتزداد أهميته بازدياد مظاهر تدخل الدولة فى حياة الأفراد. والعلاقة بين النفقات العامة وحجم الطلب الكلى يتوقف على حجم النفقة ونوعها . وبصورة أدق، فالنفقات الحقيقية تتعلق بالطلب على السلع والخدمات بينما تتعلق النفقات التحويلية بطريقة تصرف المستفيدين منها.

ومن جهة أخرى ، يرتبط أثر النفقة العامة على الإنتاج بمدى تأثير الطلب الكلى الفعلى فى حجم الإنتاج والعمالة. وهذا بدوره يتوقف على مدى مرونة الجهاز الإنتاجى، أو مستوى العمالة والتشغيل فى الدول المتقدمة، وعلى درجة النمو فى البلاد النامية.

والواقع، أن النفقات العامة تؤثر على المقدرة الإنتاجية للاقتصاد القومى برفعها لهذه المقدرة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ومن ثم يرتفع الناتج القومى والدخل القومى. ولبيان أثر النفقات العامة فى رفع المقدرة الإنتاجية، يتعين علينا التفرقة بين أنواع النفقات العامة.

فالنفقات الإنتاجية أو الاستثمارية، تعمل على إنتاج السلع المادية والخدمات العامة لإشباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد . وتعمل أيضاً على

تكوين رؤوس الأموال العينية المعدة للاستثمار. وهذا الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري يعد من النفقات المنتجة التي تؤدي إلى زيادة حجم الدخل القومي ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية للاقتصاد القومي.

وقد تقوم الدولة بها مباشرة من خلال قيامها بالإنتاج. أو قد تمنح الدولة بعض المشروعات العامة أو الخاصة إعانات اقتصادية لتحقيق غرض اقتصادي معين، مثال ذلك تخفيض أثمان السلع الضرورية التي تستهلكها الطبقات الفقيرة ، أو تعويض المشروعات العامة عن خدماتها غير العادية للأفراد تمكيناً لها من الاستمرار في تحقيق المنفعة العامة من خلال النشاط الاقتصادي الذي تؤديه. ومثل ذلك أيضاً إعانات التصدير أو الإعانات التي تقدمها الدولة لبعض المشروعات أو المؤسسات العامة لتغطية العجز الذي يحدث في ميزانيتها ،والإعانات التي تقدمها الحكومة لبعض الصناعات أو الفروع الإنتاجية للتوسع في الاستثمار، أو رغبة في تحويل عناصر الإنتاج (العمل أو رأس المال) إلى تلك الفروع.

النفقات الاجتماعية: تشمل النفقات التحويلية والنفقات الحقيقية التي تهدف إلى تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية. ولهذا النوع من النفقات آثار مباشرة على الإنتاج سواء كان ذلك في صورة تحويلات نقدية أو تحويلات عينية . فالنفقات الاجتماعية التي تتخذ شكل تحويلات نقدية، أو إعانات ، تهدف إلى تحويل جزء من القوة الشرائية لصالح بعض الأفراد، (المتعلقة بالفئات محدودة الدخل). وبالتالي فلا يمكن مقدماً ، معرفة مدى أثر هذا النوع من النفقات الاجتماعية على حجم الإنتاج، وذلك لعدم معرفة أنواع السلع التي تقوم هذه الفئات بالإنفاق للحصول عليها على وجه التحديد. ولكن ابتداءً من تحديد هذه الفئات (ذوو الدخل المحدود) وارتفاع ميلها الحدي للاستهلاك ، فإنه من المنطقي أن يتجه المقابل النقدي والإعانات النقدية للإنفاق من أجل الحصول على السلع الضرورية وبالتالي يزداد الطلب عليها بما يستتبعه ذلك من زيادة إنتاجها.

أما فى حالة إذا اتخذت النفقات الاجتماعية شكل تحويلات عينيـــة. (إعانات، أو تحويلات مباشرة)، فإنها تؤدى إلى زيـــادة الإنتـــاج بشـــكل ملحوظ. إذ أنها تؤدى إلى زيادة إنتاج السلع والخدمات الاستهلاكية، مثـل نفقات التعليم والصحة، التى تؤثر على رفع المستوى الاجتماعى للأفـواد، وأيضاً تمكينهم من أداء نشاطهم بكفاءة أكبر. فكلما زاد ما ينفـــق علـــى العمال لرفع مستواهم الفنى والتعليمى والصحى والمعيشي مـــن مختلـــف النواحى، كلما أثر ذلك على الطاقة الإنتاجية للعامل وبالتالى يزيد الإنتاج.

النفقات الحربية:تمثل النفقات الحربية أثراً فعالاً فى الإنتاج القومى، وعلى وجه الخصوص كونها تمثل فى العصر الحديث نسبة كبـيرة مـــن حجم الإنفاق الكلى للدول.والنفقات الحربية يمتد أثرها ليشمل الاســـتعداد للحرب وأعقابها .وبالتالى أثر هذه النفقات يشـــمل النواحـــى العســـكرية والسياسية بصورة مباشرة والنواحى الاقتصادية بصورة غير مباشرة .

ويرى الفقه المالى التقليدى أن النفقات الحربية تعد مـــن النفقـــات الاستهلاكية غير المنتجة، بينما يميل الفقه الحديث إلى التمييز بين الآثـــار الانكماشية والتوسعية للنفقات الحربية .

وتتمثل الآثار الانكماشية، على حجم الإنتاج القومى، فـــى كونـــها تعمل على تحويل بعض عناصر الإنتاج(العمل - والموارد المادية) إلـــى إشباع الأغراض العسكرية أو الحربية مما يؤثر علـــى الإنتـــاج العـــادى للأفراد بالنقصان، مما يؤدى إلى الإقلال من الاستهلاك من جهة وارتفاع أسعار عناصر الإنتاج من جهة أخرى.

أما الآثار التوسعية للنفقات الحربية، على حجم الإنتـــاج القومـــى، فتتمثل فى الحالات التى ترصد فيها النفقات للصناعات الحربية وإنشـــاء الموانئ والمطارات والطرق، ونفقات البحث العلمى فى مجـــالات الـــذرة والعلوم النووية والصاروخية ، وتصدير الأسلحة كما هو الحال بالنســـبة لمعظم الدول الرأسمالية. وتؤثر تلك النفقات بالسلب على الـــدول الناميـــة

التى تعتمد فى إعداد جيوشها ومعداتها على الدول الخارجية، مما يـؤدى إلى حدوث عجز فى ميزان مدفوعاتها، بسبب اضطرار الدولة إلى صرف جزء كبير من العملات الأجنبية فى أغراض التسليح من الخارج.

وتتأثر النفقات الحربية بالأوضاع الاقتصادية السائدة فـى الدولـة: فعندما يصل اقتصاد الدولة إلى مرحلة العمالة الكاملـة، فـإن النفقـات الحربية تؤدى إلى حدوث آثار تضخمية وارتفاع فى مسـتوى الأسـعار. باعتبار أن النفقات الحربية لها أولوية على كافة النفقات الأخرى لكونـها تمثل أساس الدفاع عن سيادة الدولة ضد أى غزو خارجى. أما فى حالـة نقص التشغيل فإن النفقات الحربية تؤدى إلى زيادة الإنتاج القومى، نتيجـة للتوسع فى الصناعات الحربية والفروع الإنتاجية الأخرى التـى تتوقـف عليها وبالتالى إلى تشغيل العمال المتعطلين والقضاء على البطالة[1].

المبحث الثانى

آثار النفقات العامة على الاستهلاك

تؤثر النفقات العامة على الاستهلاك بصورة مباشرة فيمـا يتعلـق بنفقات الاستهلاك الحكومى، أو العام،أو من خلال ما توزعه الدولة علـى الأفراد فى صورة مرتبات أو أجور يخصص نسبة كبيرة منـها لإشـباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد.وسنتناول كل نوع من هذه النفقات علىحدة.

أ-نفقات الاستهلاك الحكومى أو العام:

يقصد بنفقات الاستهلاك الحكومى ما تقوم به الدولة من شراء سـلع أو مهمات لازمة لسير المرافق العامة. ومن أمثلتها النفقات التى تدفعـها الدولة فى سبيل صيانة المبانى الحكومية وشراء الأجهزة والآلات والمواد الأولية اللازمة للإنتاج العام أو لأداء الوظائف العامة، والنفقات المتعلقـة

---

(١) د. زين العابدين ناصر، ص ١٠٨، د. عادل حشيش ص ١٧٥.
د. رفعت المحجوب ، ص ١٣٦، ١٤٥ .

بالملفات والأوراق والأثاث اللازمة للمصالح الحكومية والوزارات... الخ.

ويرى بعض الشراح أن هذا النوع من النفقات يعد نوعا من تحويل الاستهلاك من الأفراد إلى الدولة. فبدلا من أن تعطى الدولة هؤلاء الأفراد دخولا كبيرة تمكنهم من استهلاك هذه السلع أو الخدمات، فإنها تقوم بتقديمها إليهم. وبذلك فإن هذه النفقات التى تقوم بها الدولة لا تؤثر على حجم الاستهلاك الكلى. وإن كان يظل الفرق واضحا بين تصدى الدولة لعملية الاستهلاك دون ترك الأفراد يمارسونه، وبين مدى الحرية التى كان يتسنى لهؤلاء ممارستها فى اختيار السلع والخدمات بأنفسهم.

ب- نفقات الاستهلاك الخاصة بدخول الأفراد:

من أهم البنود الواردة فى النفقات العامة هو ما يتعلق بالدخول بمختلف أشكالها من مرتبات وأجور أو معاشات التى تدفعها الدولة لموظفيها وعمالها(الحاليين والسابقين).

وبطبيعة الحال فإن الجزء الأكبر من هذه الدخول ينفق لإشباع الحاجات الاستهلاكية الخاصة من سلع وخدمات.

وتعد هذه النفقات من قبيل النفقات المنتجة لأنها تعتبر مقابل لما يؤديه هؤلاء الأفراد من أعمال وخدمات فتؤدى مباشرة إلى زيادة الإنتاج الكلى. ومن ثم فدخول الأفراد تؤدى إلى زيادة الاستهلاك الذى يؤدى بدوره إلى زيادة الإنتاج من خلال أثر المضاعف.

المبحث الثالث

آثار النفقات العامة على نمط توزيع الدخل القومى

يقصد بنمط توزيع الدخل القومى الكيفية التى يوزع بها بين طبقات وفئات المجتمع، ونصيب كل طبقة أو فئة منه. وكقاعدة عامة، يتحدد نمط توزيع الدخل القومى بطبيعة طريقة الإنتاج .

فبالنسبة للمجتمع الرأسمالى يقوم بالإنتاج على أساس الملكية الفردية

لوسائل الإنتاج والعمل الأجير ومدى سيطرة الوحـــدة الإنتاجيــة علـــى السوق.وبالتالى فإن هـــذه العوامل مجتمعة تؤثر على أسس توزيع النـــاتج الصافى بين الطبقات والفئات الاجتماعية المختلفة على النحو التالى:

أ-العمل وإنتاجيته، حيث تتحدد الإنتاجية على أساس أن الهدف هـــو تدريب العمال وتحسين إمكانياتهم الإنتاجية.ويتم ذلك من خـــلال التعليـــم والتدريب الفنى وتحسين ظروف المعيشة . فكلما ارتفع مستوى العـــامل التعليمى والفنى وتحسنت ظروف معيشته كلما زادت إنتاجيته .

ب-**الملكية الفردية لوسائل الإنتاج**،وبذلك أصبح الرأســـمالى ذا قوة اقتصادية تجعله يختص بجزء من الناتج الاجتماعى الصافى. وكلمـــا زاد ما يمتلكه من وسائل الإنتاج كلما زادت قوته وسيطرته الاقتصاديـــة . ومن ثم يحصل على جزء أكبر من الناتج الاجتماعى الصافى بالمقارنــــة بغيره الأقل قوة . والعكس صحيح .

ج-النفوذ الشخصى أو السياسى،الذى يسمح لبعض الفئات بالحصول على دخل أكبر لا يتناسب مع عملهم أو مع ما تحت سيطرتهم من وسـائل الإنتاج.

وهذه العوامل مجتمعة من شأنها أن تـــؤدى إلـــى إنعـــدام العدالـــة التوزيعية للدخل لصالح الرأسمالى الذى يمتلك وسائل إنتاج أكبر، أو يتمتع بنفوذ شخصى وسياسى أكبر، على حساب الطبقة الكادحة. ويظهر هنـــا دور الدولة – تحت تأثير الضغط السياسى للطبقات العاملة – فى التـــأثير على نمط توزيع الدخل القومى بغرض التخفيف من عدم العدالة فى توزيع الدخل، أى عن طريق إعادة توزيع الدخل.ويتجلى هنا تأثير النفقات العامة كوسيلة فى يد الدولة تستطيع أن تستخدمها لتحقيق هذا الغـــرض، وذلـــك بزيادة القوة الشرائية لبعض الطبقات أو الفئات ذات الدخول المنخفضة.

وللتعرف على أثر الإنفاق العام على نمط الدخل القومى لابد مـــن تحديد السياسة الإيرادية للدولة. ذلك أن ما قد تنتهجه الدولة بشـــأن تقليـــل

التفاوت بين الدخول (بمنح إعانة للطبقات محدودة الدخل)قد يضيع مفعوله باتباع سياسة إيرادية معينة، كفرض ضرائب مثلاً على هذه الطبقـــات . ولذا لابد من التنسيق بين السياسية الإنفاقية والإيرادية.وقد يكـــون أثـر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل مباشراً أو غير مباشر[1].

أ) يكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل القومى مباشـراً ، بزيادة القوة الشرائية لدى بعض الأفراد عن طريق منح الإعانات النقدية ، أو لدى بعض الوحدات الإنتاجية عن طريق الإعانات المباشرة.

ب)ويكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل القومـى غـير مباشر عن طريق تزويد فئات معينة ببعض السلع والخدمات بثمن أقل من ثمن تكلفتها وذلك بدفع إعانات استغلال للمشروعات التى تنتج هذه السـلع والخدمات. كذلك عندما يحصل بعض الأفراد على سلعة أو خدمة تؤديـها الهيئات العامة بلا مقابل أو بمقابل يقل عن ثمن التكلفة.

أضف إلى ذلك، أن التأثير يكون غير مباشـر مـن خـلال رفـع المستوى العام للأسعار. ويكون ذلك فى حالة الإنفاق العام الذى يتم تمويله من قبل الدولة،عن طريق خلق عجز فى ميزانيتها تقابله الدولة بالاقتراض من البنك وخاصة البنك المركزى الأمر الذى يؤدى إلى زيادة كمية النقود الموجودة فى التداول. فإذا زادت كمية النقود بمعدل يزيد على معدل زيادة الكمية المعروضة من السلع والخدمات، وخاصة السلع الاسـتهلاكية، أدى ذلك إلى ارتفاع الأثمان ارتفاعاً قد يصل إلى حد التضخم نتيجـة لزيـادة الطلب بمعدل أكبر من معدل زيادة العرض. وعادة مـا يظـل ارتفـاع الأثمان مدة من الزمن قبل أن يشعر به أصحاب الأجـور مؤثـراً فـى انخفاض دخولهم الحقيقية، الأمر الذى يترتب عليه أن الأجور لا تزيـد إلا بعد ارتفاع الأثمان بمدة معينة. وبطبيعة الحال ، فإن ارتفاع الأثمان مـع

(١) د. محمد دويدار ، مرجع سابق ص ١١١ ، ١١٢ .

بقاء الأجور – وما تمثله فى نفقة الإنتاج- على حالها يعنى زيادة فى الربح.

وبصورة أدق فإن طريق تمويل الإنفاق العام(العجز فى الميزانية) قد يؤدى إلى زيادة فى النصيب النسبى للربح على حساب نصيب الأجور فى الدخل القومى. الأمر الذى يعنى تغييراً فى نمط توزيع الدخل لصالح الفئات التى تحصل على ربح (لفترة زمنية معنية) . ويؤثر أيضاً نمط توزيع الدخل القومى على نمط الإنفاق الخاص. فالفئات التى زادت دخولهم عن طريق الإنفاق العام يتغير أسلوبها فى الإنفاق، أى ينقص طلبهم على بعض السلع ويزيد على بعض السلع الأخرى، أو حتى عن طريق شراء سلع لم يكونوا ليشترونها فى حالة بقاء دخولهم عند المستوى السابق على الاستفادة من الإنفاق العام.

الفصل الثانى
الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة

للنفقات العامة آثار اقتصادية غير مباشرة تنتج من خلال دورة الدخل،وهى ما تعرف من الناحية الاقتصادية بأثر المضاعف والمعجل[1].

ويطلق على أثر "المضاعف" الاستهلاك المولد، كما يطلق على أثر "المعجل " الاستثمار المولد. ويرتبط أثر النفقة العامة على الاستهلاك بالأثر المترتب على الإنتاج نتيجة لتفاعل كل من المضاعف والمعجل. وبمعنى أوضح فإن النفقة العامة لا تؤثر فقط على الاستهلاك بتأثير عامل "المضاعف" ولكنها تؤثر فى ذات الوقت على الإنتاج بصورة غير مباشرة بتأثير عامل" المعجل" .كذلك لا تؤثر النفقات على الإنتاج فقط ولكنها تؤثر فى ذات الوقت على الاستهلاك بصورة غير مباشرة .

وسنعرض لأثر النفقات العامة من خلال أثرى المضاعف والمعجل على النحو التالى:

المبحث الأول

أثر المضاعف Multiplier effect

يقصد بالمضاعف، فى التحليل الاقتصادى، المعامل العددى الذى يشير إلى الزيادة فى الدخل القومى المتولدة عن الزيادة فى الإنفاق، وأثر زيادة الإنفاق القومى على الاستهلاك .

وإذا كانت نظرية كينز اقتصرت على بيان أثر الاستثمار على الدخل القومى عن طريق نظريته فى المضاعف، إلا أن الفقه الاقتصادى الحديث يميل إلى توسيع نظرية المضاعف وأثره ليشمل ليس فقط الاستثمار. بل وكذلك الاستهلاك ، والإنفاق العام، والتصدير .

---

(١) د. عبد الهادى النجار ، مرجع سابق، ص ١٢٢ وما بعدها،وكذلك د.زين العابدين ناصر ، مرجع سابق. ص ١١٣ وما بعدها.

ولتوضيح فكرة المضاعف، فإنه عندما تزيد النفقات العامة فإن جزء منها يوزع في شكل أجور ومرتبات وأرباح وفوائد ، وأثمان للمواد الأولية أو ريع على الأفراد . وهؤلاء يخصصون جزء من هذه الدخول لإنفاقه على بنود الاستهلاك المختلفة، ويقومون بادخار الباقي وفقاً للميل الحدى للاستهلاك والادخار[1]. والدخول التي تنفق على الاستهلاك تؤدى إلى خلق دخول جديدة لفئات أخرى وتقسم ما بين الاستهلاك والادخار، والدخل الذي يوجه إلى الادخار ينفق جزء منه في الاستثمار . وبذلك تستمر حلقة توزيع الدخول من خلال ما يعرف بدورة الدخل التي تتمثل في؛ الإنتاج- الدخل-الاستهلاك -الإنتاج.مع ملاحظة أن الزيادة في الإنتاج والدخل لا تتم بنفس مقدار الزيادة في الإنفاق ولكن بنسب مضاعفة، ولذلك سمي بالمضاعف .

- ولما كان أثر المضاعف ذا علاقة بالميل الحدى للاستهلاك فهو يزيد بزيادة الميل الحدى للاستهلاك وينخفض بانخفاضه.

وبطبيعة الحال ، فإن الميل الحدى للاستهلاك ليس ثابتاً بل يختلف من قطاع إلى آخر ومن فئة لأخرى. ولذا تبدو أهمية تحديد الآثار المترتبة على الإنفاق العام في شتى القطاعات ومختلف الفئات.

فبالنسبة لأصحاب المرتبات والأجور والإعانات (ذوى الدخل المحدود) فالميل الحدى للاستهلاك لديهم مرتفع، وبالتالي يرتفع أثر المضاعف مع زيادة النفقات العامة الموجهة لهؤلاء . أما الرأسماليون فإنهم يتجهون إلى شراء المعدات وأدوات الإنتاج،وبالتالي فإن أثر المضاعف يكون بسيطاً بالنسبة لهم، حيث ميلهم الحدى للاستهلاك منخفض .

---

(١) الميل الحدى للاستهلاك عبارة عن نسبة الزيادة في الاستهلاك إلى الزيادة في الدخل وتسمى بدالة الاستهلاك ، أما الميل الحدى للإدخار فهو عبارة عن نسبة الزيادة في الإدخار إلى الزيادة في الدخل وهو يسمى بدالة الإدخار.

أضف إلى ذلك أن الأثر الذى يحدثه المضاعف يرتبط بمدى مرونة وتوسع الجهاز الإنتاجى. وهذا يرتبط بدوره بدرجة التقدم الاقتصادى. ففى ظل الدول المتقدمة حيث الجهاز الإنتاجى يتمتع بالمرونة والقدرة على التجاوب مع الزيادات فى الاستهلاك ، فالمضاعف ينتج أثره بشكل ملموس. أما فى الدول النامية، وبالرغم من ارتفاع الميل الحدى للاستهلاك ،يكون أثر المضاعف ضعيفاً ، نظراً لعدم مرونة الجهاز الإنتاجى وإنعدام قدرته على التجاوب مع الزيادة فى الاستهلاك[1].

المبحث الثاني

أثر المعجل Accelerator effect

ينصرف اصطلاح " المعجل" فى التحليل الاقتصادى إلى أثر زيادة الإنفاق أو نقصه على حجم الاستثمار ،حيث أن الزيادات المتتالية فى الطلب على السلع الاستهلاكية يتبعها على نحو حتمى زيادات فى الاستثمار، والعلاقة بين هاتين الزيادتين يعبر عنها بمبدأ المعجل.

وحقيقة الأمر، أن زيادة الدخول – كما رأينا– يترتب عليها زيادة فى الطلب على السلع الاستهلاكية (أثر المضاعف)، ومع مرور الوقت فإن منتجى هذه السلع،وبعد نفاذ المخزون، يجدون أنفسهم مدفوعين إلى زيادة إنتاج تلك السلع ، بغرض زيادة أرباحهم، ومن ثم يضطرون إلى زيادة طلبهم على السلع الاستثمارية من معدات وآلات لازمة لاستمرار إنتاجية السلع التى زاد الطلب عليها. ومع زيادة الاستثمار يزداد الدخل القومى. فزيادة الإنفاق العام بما تحدثه من زيادة أولية فى الإنتاج القومى تسمح بإحداث زيادة فى الاستثمار – بمرور الوقت– بنسبة أكبر.

ومما هو جدير بالذكر،أن هناك تفاعلا متبادلاً بين مبدأى المضاعف والمعجل، كما أن أثر المعجل، شأنه فى ذلك شأن أثر المضاعف، يختلف من قطاع صناعى إلى آخر.

---

(١) لمزيد من التفاصيل انظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ١٢٥: ١٥٣.
وأيضاً د. عبد الهادى النجار، مرجع سابق، ص ١١٢: ١١٩.

القسم الثانى
نظرية الإيرادات العامـة
Public Income , Revenu Public

تعد نظرية الإيرادات العامة من أهم النظريات التى شـغلت بـال العديد من المفكرين الماليين منذ أقدم العصور. بل لا نتجاوز الحقيقـة إذا قلنا بأنها قد سبقت فى الأهمية نظرية النفقات العامة.

فلكى تستطيع الدولة أن تؤدى دورها الاقتصـادى والاجتمـاعى، وتقوم بالإنفاق العام، يتعين عليها أن تحدد مصادر الإيرادات العامة والتى تعد دخولاً للدولة تمكنها من تغطية نفقاتها العامة فـى شـتى الجوانـب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

وإذا تتبعنا التطور التاريخى لنظرية الإيرادات العامة ، فسـنجد أن الدولة قديماً كانت تحصل على إيراداتها فى صـورة عينيـة مسـتخدمة سلطاتها وسيادتها فى إجبار الأفراد على الانتماء لجيوشها والقيام بالأشغال العامة عن طريق السخرة، بل وتفرض أيضاً على المزارعين والحرفييـن توريد نسبة معينة من إنتاجهم إليها. وإذا كان هذا هو الحال فـى عصـر الرق والإقطاع،فإن الوضع قد اختلف فى ظل الدولة الحديثة، فمع استخدام النقود، كأداة للمبادلة ومخزن للقيم بشكل واسع ،أصبحت الدولة تحصـل على إيراداتها فى شكل نقدى . وتنوعت مصادر الإيرادات. فبالإضافـة إلى إيرادات الدولة التى تعتمد على عنصر الإجبار، ظـهرت إيـرادات أخرى مصدرها النشاط الاقتصادى للدولة . أى تلك الإيرادات الناتجة عن مشروعاتها الاقتصادية، ومن تنظيم النشاط الاقتصادى .

وكما سبق أن رأينا ، فاتساع دور الدولة فى الحيـاة الاقتصاديـة والاجتماعية، وتطورها من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة، أدى إلـى اتساع وازدياد حجم النفقات العامة ونوعها. ومن ثم ، وعلى نحو حتمـى، اتسع نطاق الإيرادات العامة لتتمكن من تغطية النفقات العامـة. وترتـب

على ذلك تطور فى هيكل الإيرادات العامة ،وأصبحت الدولة تحصل على إيراداتها من مصادر متعددة، وذلك مثل إيراداتها من أملاكها ومشروعاتها الاقتصادية (دخل الدومين العام والخاص) ،الرسوم ،الضرائب،الثمن العام، القروض ، الإصدار النقدى... الخ .

ومما هو جدير بالذكر ، أن اتساع دور الدولة بشكل ملحوظ في العصور الحديثة قد جعل من الإيرادات العامة أداة مالية في يد الدولة للتوجيه الاقتصادى والاجتماعى ، كما هو الحال بشأن النفقات العامة. فالدولة تستخدم الإيرادات العامة لتشجيع الاستثمار فى مجالات معينة، وتثبيطها فى مجالات أخرى. كما تستخدمها كأداة لمحاربة بعض الأزمات الاقتصادية،كالتضخم والانكماش، وإعادة توزيع الدخل...الخ . فلم يعد دور الإيرادات العامة قاصرا على تغطية النفقات بل امتد لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة .

وسنقوم بدراسة نظرية الإيرادات العامة على النحو التالى :

الباب الأول: التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة.

الباب الثانى: إيرادات الدولة الاقتصادية.

الباب الثالث : نظرية الضريبة .

الباب الرابع:القروض العامة.

الباب الخامس:الإصدار النقدى الجديد.

الباب الأول
التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة

يقصد بالإيرادات العامة، كأداة مالية، مجموعة الدخول التى تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعى .

وقد حاول الكتاب تقسيم الإيرادات العامة إلى أقسام متعددة يضم كل منها الإيرادات المتشابهة فى الخصائص .

/ فقد اقترح البعض تقسيم الإيرادات العامة إلى إيرادات شبيهة بإيرادات النشاط الخاص[1]، ومثالها إيرادات ممتلكات الدولة الخاصة؛ وإيرادات متعلقة بالنشاط العام وليس لها نظير فى إيرادات الأفراد، ومثالها الرسوم والضرائب والغرامات المالية.

ويعيب هذا التقسيم أن الدولة، وهى بصدد إدارة ممتلكاتها الخاصة، تتمتع بسلطات عامة لا يتمتع بها الأفراد. وقد تستعمل الدولة هذه السلطات لتضمين أثمان مبيعاتها جزء منها يعتبر ضريبة فى الواقع ، ومن ثم لا يمكن القول بأن إيرادات ممتلكات الدولة تعتبر شبيهة بإيرادات نشاط الأفراد شبها كاملا.

وقد اتجه بعض المفكرين الماليين إلى التمييز بين مصادر الإيرادات العامة على أساس عنصر الإجبار. فهناك مصادر إيرادية تقوم على أساس عنصر الإجبار من جانب الدولة فى الحصول على الإيراد استنادا إلى سيادتها ، ويشمل هذا النوع:

أ-الضرائب(الرسوم)، التى تمثل أهم صورة من صور الإيرادات العامة.

ب-الغرامات المالية،التى تفرضها المحاكم وتذهب إلى خزانة

---

(١) د. أحمد جامع، ص ٨٢ وما بعدها.

الدولة والتى تفرض لمعاقبة شخصٍ ما بقصد منعه من تكرار القيام بعمل مشابه.

ج- التعويضات:وهى المبالغ الواجب دفعها للدولة على سبيل التعويض عن أضرار معينة لحقت بها، سواء كانت من أفراد أو هيئات خاصة فى الداخل أو من دولة أجنبية ومن أمثلتها التعويضات التى تحصل عليها الدولة من أضرار الحرب.

د- القروض الإجبارية:وهى القروض التى تلجأ فيها الدولة إلى إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم لفترة معينة ، مع التزام الدولة بعد إنتهاء هذه الفترة برد هذا الجزء إلى الأفراد. وقد تعفى الدولة نفسها، بموجب سلطاتها، من دفع أى فائدة على هذا القرض. مثال ذلك، إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم فى صورة قروض للدولة.

أما مصادر الإيرادات التى ينتفى فيها عنصر الإجبار فتشمل :

أ-الإيراد الذى تحصل عليه الدولة من ملكية خاصة بها. مثال ذلك تأجير الأراضى الزراعية التى تملكها الدولة.

ب-الإيرادات التى تحصل عليها الدولة كمقابل لسلعة أوخدمة تبيعها[1].

ج-القروض الاختيارية ، التى لا تقوم على عنصر الإجبار، حيث تعرض الدولة على الأفراد اقراضها مبالغ معينة لمواجهة بعض الإنفاق العام، ولمدة معنية، تلتزم الدولة بعد انقضائها ، برد قيمة القرض بالإضافة إلى فائدة معينة فى مواعيد محددة .

وأخيراً فقد اتجه كثير من الماليين التقليديين إلى التفرقة بين مصادر الإيرادات على أساس مدى دورية وانتظام هذه الإيرادات التى تحصل

---

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ١٥٩ وما بعدها.

عليها الدولة. وميزوا بين الإيرادات العادية وغير العاديـــة. فـــالإيرادات العادية هى تلك التى تحصل عليها الدولـــة ســنوياً بصــورة دوريـــة ، كإيرادات ممتلكاتها الخاصة والرسوم والضرائب . ودورية الإيـــراد قـــد ترجع إلى طبيعته (إيرادات الممتلكات والمشروعات العامة) أو للنصوص التشريعية(الضرائب والرسوم). أما الإيرادات غير العادية،أو الاستثنائية، فيقصد بها تلك التى تحصل عليها الدولة بصورة غـــير دوريـــة وغـــير منتظمة ، بل تلجأ إليها الدولة من وقت لآخـــر، كـــالقروض والإصـــدار النقدى، وبيع جزء من ممتلكات الدولة. وبالرغم من أن هذا التقســيم قـــد لعب دوراً كبيراً فى الفكر المالى القديم، إلا أنه قد فقد الكثير من أهميتـــه فى العصر الحالى: فقد كان الغرض قديماً هو اللجوء إلى الموارد غـــير العادية فى ظل الظروف غير العاديـــة والاســتثنائية كوســيلة تكميليـــة للإيرادات العامة. ولكن مع تطور دور الدولة وزيـــادة النفقـــات العامـــة واتساعها، وقصور الإيرادات العادية وحدها من مواجهة تطور النفقـــات العامة أصبح اللجوء إلى ما يسمى بالإيرادات غير العادية أمـــراً عاديـــاً ومتكرراً بالنسبة للدول المتقدمة والنامية على السواء . ولذلك فلم يعد لهذا التقسيم أهمية اقتصادية تذكر، وإن كان اللجوء إلى القروض العامة لابـــد أن يتم فى أضيق نطاق ممكن، نظراً لكونه يمثل عبئاً إضافياً على الأجيال المقبلة .

واستناداً إلى ما سبق، يتضح أن الفكر المالى لم يتفق على تقســيم محدد للإيرادات العامة ، ولذلك فإننا سوف نتناولها دون التقيـــد بتقســيم معين.

الباب الثانى
إيرادات الدولة الاقتصادية

ويقصد بها الإيرادات التى تحصل عليها الدولة مقابل الخدمات التى تقدمها للأفراد ويحصلون على نفع منها، سواء كان نفعاً عاماً أو خاصـــاً. وهى بذلك تشمل دخل الدومين العـــام والخـــاص، وحصيلـــة الرســـوم. وسنتاول دراسة كل مصدر فى فصل مستقل على النحو التالى:

الفصل الأول : إيرادات ممتلكات الدولة (الدومين) .

الفصل الثانى: الرسوم.

الفصل الأول
إيرادات ممتلكات الدولة
(الدومين)

يقصد "بالدومين" – Le Domaine – كل ما تمتلكه الدولة سواء كانت ملكية عامة أو خاصة، وسواء كانت أموالا عقارية أو منقولة . ويمكن تقسيم الدومين ،وفقا لمعيار " النفع"، إلى الدومين العام والخاص.

المبحث الأول

الدومين العام

ويقصد "**بالدومين العام**" Domaine Public الأموال التى تمتلكها الدولة أو الأشخاص العامة وتكون معدة للاستعمال العام، وتحقق نفعا عاما ، ومن ثم تخضع لأحكام القانون العام[1]. ومن أمثلتها الطرق العامة، الموانئ، المطارات، الحدائق العامة ، وأبنية الوزارات والمصالح العامة وغيرها من الأموال الأخرى. والأصل العام،أن استخدام هذه الممتلكات من جانب الجمهور يتم بالمجان، وإن كان من الممكن أن تفرض الدولة فى حالات معنية رسوما ضئيلة مقابل الانتفاع بها . مثل فرض بعض الرسوم على دخول الحدائق العامة أو دخول المطارات أو الموانئ، وذلك بغرض تنظيم استعمال هذه الممتلكات أو تغطية بعض النفقات العامة أو صيانتها .

ومما هو جدير بالذكر أن فرض هذه الرسوم لا يعنى اعتبار "الدومين العام" مصدرا للإيرادات العامة، إذ أنه مال عام معد للاستخدام العام. فالغرض منه تقديم خدمات عامة وليس الحصول على أموال للخزانة العامة. وبالتالى فهو لا يمثل مصدرا للإيرادات العامة ، ومن ثم يخرج من نطاق دراستنا عند الحديث عن إيرادات ممتلكات الدولة .

---

(١) ويقصد بذلك أنه مخصص للنفع العام فلا يجوز بيعه أو التصرف فيه ، كما لا يمكن أن يكون محلا للتملك من جانب الأفراد ولو بطريق التقادم.

المبحث الثانى

الدومين الخاص

ويقصد بالدومين الخاصDomaine Privé ، الأموال التى تمتلكها الدولة ملكية خاصة ومعدة للاستعمال الخاص، وتحقق نفعاً خاصاً للفئة التى تستخدمها، ومن ثم تخضع لأحكام القانون الخاص. وبطبيعة الحال، فإن استخدام هذه الأموال يكون بمقابل ويحقق دخلاً يمثل مصدراً من مصادر الإيرادات العامة . ومن أمثلته الأراضى الزراعية التى تملكها الدولة وغيرها من العقارات، ، والمشروعات التجارية والصناعية والأوراق المالية التى تمتلكها الدولة . وهذا النوع من الإيرادات يماثل الإيرادات التى يحصل عليها الأفراد. ويتميز الدومين الخاص، بأن الغاية منه هو الحصول على إيرادات للخزانة العامة. ومما هو جدير بالذكر ، أن الطابع الخاص للدومين هنا وإن كان يخضع لأحكام القانون الخاص، إلا أن هناك نصوصاً خاصة متعلقة به كحماية لهذه الممتلكات من أمثلتها عدم جواز تملكها عن طريق التقادم أو كسب أى حقوق عينية عليها بمضى المدة.

وقد اكتسبت أملاك الدومين الخاص أهمية كمصدر لإيرادات الدولة منذ القدم.فقد كانت إيرادات الدومين هى المورد الأكبر للملك أو الإقطاعى فى العصور الوسطى عندما كانت ماليته الخاصة مختلطة بمالية المملكة أو الإمارة، وكان دخل أراضيه الزراعية المملوكة له ملكية خاصة تساهم بالنصيب الأكبر فى إيراداته . إلا أنه ترتب على إسراف الملوك فى التنازل عن أجزاء من ممتلكاتهم للأمراء الإقطاعيين، ومن ثم حرمانهم من دخل هذه الممتلكات، إن تضاءلت أهمية إيرادات الدومين تدريجياً وحلت محلها الإيرادات المتحصلة من الأفراد اختيارياً فى البداية ثم إجبارياً فى النهاية، أى أنها أخذت صورة الضرائب . وقد استمر هذا الوضع فى عصر ما بعد الإقطاع حتى العصر الحديث الذى شهد، ولا يزال يشهد ،ازدياداً فى أهمية إيرادات الدومين مرة أخرى، ولكن مع اختلاف فى

نوع الدومين. فلم تعد ممتلكات الدولة التى تدر لها إيراداً لا بأس به هـــى الأراضى الزراعية ، كما كان الحال فيما سبق ، بل أصبحت المشروعات الصناعية والتجارية التى تمتلكها الدولة والتى يقصد منها الحصول علـــى إيرادات للخزانة العامة(١).

ويرجع هذا التطور التاريخى لأهمية إيرادات الدومين الخاص إلـــى التطور الذى لحق بدور الدولة وازدياد تدخلها فى النشـــاط الاقتصـــادى بصورة ملحوظة مما ساهم فى ازدياد عدد المشروعات التـــى تمتلكـــها ، ومن ثم ازدياد الدخل الذى يمثل أهمية نسبية كمصدر للإيرادات العامــــة التى تستخدمها الدولة فى تغطية جزء من نفقاتها العامة المتزايدة.

ويهمنا فى هذا المجال تحديد التقسيمات المختلفة للدومين الخـــاص والتى تأخذ أشكالا ثلاثة:

الفرع الأول : الدومين العقارى.

الفرع الثانى: الدومين الصناعى والتجارى.

الفرع الثالث: الدومين المالى .

الفرع الأول
الدومين العقارى

يتضمن الدومين العقارى،ما تمتلكه الدولة من عقارات متعددة تتمثل فى الأراضى الزراعية والغابات، ويطلق عليه الدومين الزراعى،والمناجم والمحاجر،ويطلق عليه الدومين الاستخراجى.وتساهم هذه الممتلكات فـــى تحقيق المورد المالى الذى يحققه الدومين العقارى فى جملته.

فالدومين الزراعى، يتمثل فى الأراضى الزراعيـــة التـــى تمتلكـــها الدولة.وكانت تعد أهم أنواع الدومين الخاص،ولذا سمى بالدومين التقليدى. حيث كانت الدولة فى عصر الإقطاع تقوم باستغلال هذه الأراضى ســـواء

---

(١) د. احمد جامع، مرجع سابق، ص ٨٥.

بزراعتها بنفسها أو بتأجيرها للأفراد. ولذا كانت الإيرادات التى تحصل عليها الدولة من أراضيها الزراعية ذات أهمية قصوى كمصدر من مصادر الإيرادات العامة.

وقد بدأ الدومين الزراعى يفقد أهميته بزوال عهد الإقطاع، حيث قامت حكومات الدول الأوروبية، لاعتبارات سياسية، بالتصرف فى الأراضى التى تمتلكها الدولة وبيعها للأفراد، وذلك بغرض القضاء على النفوذ الإقطاعى الذى كان سائداً ولتدبير إيراد يغطى الديون التى خلفها هذا العهد. وهذا ما حدث فى فرنسا، حيث لجأت الثورة الفرنسية بتصفية معظم ممتلكات الأسرة المالكة وبيعها للشعب، رغبة فى إضعاف سلطة وسيطرة الملوك على الشعوب. وبطبيعة الحال ، فقد لعب التيار الفكرى الرأسمالى الذى كان سائداً فى ذلك الوقت دوراً هاماً ،ولعل من أهم مبادئه أفضلية الاستغلال الفردى على الاستغلال الحكومى فى جميع المجالات وخاصة المجال الزراعى.وإن كانت الدول فى الغرب ما زالت تمتلك مساحات واسعة من الأراضى ولكنها تقوم باستصلاحها وبيعها للأفراد.

ولهذه الأسباب مجتمعة فقد الدومين الزراعى أهميته كمصدر للإيرادات العامة.

أما الغابات فما زالت الدولة مالكة لها ، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات. فاتساع الغابات يستلزم وجود سلطة كبيرة لإدارتها. كما أن الإشراف الاقتصادى من جانب الدولة لا يكلفها الكثير.

فتمية الغابات لا تستلزم فنون إنتاجية معقدة، لأن أشجار الغابات، كما هو معروف، تنمو من تلقاء نفسها فى أغلب الأحيان. أضف إلى ذلك أن الفترة الزمنية اللازمة لاكتمال نمو أشجار الغابات وصلاحيتها للاستغلال الاقتصادى بقطعها واستعمالها كأخشاب أطول من عمر الإنسان، ولذا فإن امتلاك الأفراد لها يعنى استعجال استغلالها بقطع الأشجار، مما يؤثر على هذه الثروة الاقتصادية. ولذلك فإن الدولة وحدها

هى التي تستطيع تجميد استثماراتها فى هذا المجال فترة طويلة من الزمن حتى تنتهى الدورة الإنتاجية .

وأخيراً الدومين الاستخراجى (المناجم والمحاجر):أن استغلال المناجم والمحاجر لا تختص به الدولة بصورة عامة فى جميع الدول، بل يختلف الأمر بحسب الأيديولوجية السائدة فى كل دولة. فبعض الدول تؤثر احتفاظها بالاستغلال المباشر للثروة المعدنية ، باعتبار ما تمثله تلك الثروة من دور حيوى فى مختلف أوجه النشاط الصناعى . بينما يترك البعض الآخر أمر استغلالها للأفراد، إيماناً بأفضلية الاستغلال الخاص على الاستغلال الحكومى. باعتبار أن هذا المجال يحتاج إلى أحدث طرق الإنتاج الفنية. وأخيراً، فإن بعض الدول تفضل الاحتفاظ بملكية المناجم والمحاجر وترك أمر استغلالها للأفراد مع الإشراف عليهم وإلزامهم بدفع عائد للدولة طبقاً للإتفاق الذى يعقد فى هذا الصدد . ويكون هدف الدولة من الإشراف حماية الثروة المعدنية من النضوب المبكر.

الفرع الثاني

الدومين الصناعى والتجارى

كما ذكرنا من قبل أن ترك الدولة لدورها كدولة حارسة واتجاهها إلى دور الدولة المتدخلة ، قد أدى إلى زيادة تدخل الدولة فى المجالات المختلفة المتعلقة بالنشاط الاقتصادى، مما ترتب عليه تملك الدولة لمرافق عامة صناعية أو تجارية تمارس من خلالها نشاطاً تجارياً أو صناعياً شبيهاً بنشاط الأفراد أو المشروعات الخاصة.

ولا يقتصر الأمر على ذلك، بل اتسع نشاط الدولة وشمل قيامها أحياناً بالتجارة والصناعة رغبة فى تحقيق مصلحة الأفراد.وإذا كانت الدولة فى سبيل قيامها بهذه الأنشطة تسعى إلى تحقيق الربح، فإن هذا لا يعنى تخليها عن دورها الأساسى فى توفير خدمة للأفراد وتيسير استهلاكهم للسلع الضرورية حماية لهم من المشروعات الخاصة. فقد

تقصد الدولة من القيام ببعض المشروعات الصناعية تحقيق أغراض تتعلق بالأمن القومى تتمثل فى خدمة المجهود الحربى و ضمان إنتاج أنواع معنية من الأسلحة والمعدات الحربية .

واستناداً إلى ذلك فإن الدولة قد تقوم بهذه المشروعات بقصد تحقيق أغراض اقتصادية مثل قيام الدولة بالمشروعات الصناعية اللازمة لتنمية البنية الأساسية فى الاقتصاد القومى، كمشروعات الطاقة والمشروعات الصناعية الثقيلة وإنشاء محطات الكهرباء والماء. وكلها مشروعات تحتاج لرؤوس أموال ضخمة لا يقوى عليها الأفراد. أو بقصد تحقيق أغراض سياسية واجتماعية تتمثل فى المشروعات الحربية والمشروعات المتعلقة بتوفير السلع الضرورية ، وخاصة الغذائية،للأفراد بأسعار زهيدة. وأخيراً قد يكون الغرض مالياً ، مثال ذلك احتكار معظم دول العالم لتجارة الدخان والكحول والكبريت .

وقيام الدولة بهذه المشروعات ، أيا كان الغرض منها، يعنى تحقيق إيرادات على جانب كبير من الأهمية. وتتمثل هذه الإيرادات فى صورتين أساسيتين :

أ) الثمن العام: Prix Public:

يقصد " بالثمن العام" المقابل الذى تحصل عليه الدولة بمناسبة قيامها بنشاط تجارى أو صناعى. وبذلك فهو ثمن السلع والخدمات التى تنتجها وتبيعها المشروعات العامة الصناعية والتجارية تمييزاً له عن الثمن الخاص الذى تحصل عليه المشروعات الخاصة نظير بيعها لمنتجاتها من السلع والخدمات.

وبطبيعة الحال، فإن الثمن العام يحقق إيراداً عاماً للدولة ، يتمثل فى الأرباح التى تحققها الدولة من بيع هذه المنتجات.

ولكن كيف يتم تحديد الثمن العام؟

لايوجد، فى حقيقة الأمر، قواعد عامة موحدة يمكن الإرتكاز عليها عند تحديد أثمان ما تنتجه المشروعات العامة من سلع وخدمات. إذن يختلف الأمر بحسب نوع السوق والغرض من هذه المشروعات.

ويستدعى ذلك ضرورة التفرقة بين الحالات التى تمارس فيها الدولة نشاطها التجارى والصناعى على سبيل المنافسة بينها وبين مشروعات الأفراد، وبين الحالات التى تتمتع فيها الدولة بمركز احتكارى بشأن أنواع معينة من السلع.

ففى حالة المنافسة الكاملة ، فإن الدولة هنا مثلها مثل الأفراد تسعى إلى تحقيق أقصى ربح ممكن، ومن ثم فإن تحديد الثمن العام يخضع لقوى العرض والطلب. وهنا يسمى الثمن بالعام رغبة فى تمييزه عن الثمن الخاص المتعلق بمشروعات وأنشطة الأفراد، حيث يسود ثمن واحد فى السوق لا تملك المشروعات العامة زيادته أو إنقاصه. أما الحالات التى تتمتع فيها الدولة بمركز احتكارى بالنسبة لبيع أنواع معينة من السلع فهى تمثل العنصر الثانى لإيرادات الدومين الصناعى والتجارى.

ب) الاحتكار المالى Monopole fiscal:

فى بعض الحالات تقوم الدولة ، بموجب سلطاتها، بفرض حظر على الأفراد والمشروعات الخاصة بشأن القيام بمشروعات تجارية أو صناعية معينة وذلك بقصد تحقيق أغراض معينة. وفى هذا الصدد تتمتع الدولة بمركز احتكارى وتنفرد بتحديد ثمن السلع والمنتجات التى تحتكرها. والغرض من الاحتكار هنا يكون لتحقيق أحد أمرين :

(١)أن يكون الهدف من الاحتكار هو تقديم السلع الضرورية للاستهلاك بأسعار فى مقدرة فئات الشعب المختلفة، وخاصة ذوى الدخل المحدود. ولذا تخشى الدولة اتجاه المشروعات الخاصة إلى رفع أسعارها لعلمها بمدى احتياج الأفراد لها باعتبارها سلع ضرورية استهلاكية.

وفى الواقع ،فإن الدولة هنا لا تسعى إلى تحقيق إيراد مالي، ولكـــن لحماية الأفراد وتيسير استهلاكهم للسلع الضرورية. مثال ذلــك، رغيــف الخبز ، الماء، الكهرباء ، بعض وسائل المواصلات.. الخ. فالدولة هنــا لا تسعى مطلقاً إلى تحقيق الربح، بل فى بعض الأحيان قد يحملها خســـارة (الدعم) ولكنها تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية معينة.

(٢) أن يكون الهدف من الاحتكار للنشاط الصناعى أو التجارى هو الرغبة فى تحقيق إيراد مالى، وهذا ما يطلق عليه بالاحتكار المالى.

ويتم ذلك بشأن السلع واسعة الانتشار، ويكون الطلب عليها غــير مرن، بحيث تستطيع الدولة أن تحدد الثمن الــذى تختــاره لــها دون أن يترتب على ذلك نقص فى طلبها الكلى بنسبة أكبر وبالتالى نقـــص فــى الأرباح المحققة . ومن أهم أمثلة هذه السلع " الدخان" كما هو الحال فــى فرنسا وسوريا والعراق ومصر. حيث قامت هذه الدول، وغيرها ، بتحريم زراعة الدخان على الأفراد، واحتكارها لها، ومن ثم استقلالها فى تحديــد ثمنه، بل وأيضاً فرض ضريبة مرتفعة على المستورد منه رغبـــة فــى تحقيق إيراد مالى ضخم.

ومما هو جدير بالذكر أن الاحتكار المالى المتعلق بالدولة لا يختلف كثيراً عن الاحتكار الخاص المتعلق بالمشروعات الخاصـــة. ففــى كلتــا الحالتين يسعى المحتكر إلى التوازن لتحقيق أقصى ربح ممكن. وقد ثــار الخلاف بين الكتاب حول تحديد حالة الاحتكار المالى للدولة. فهناك مـــن يرى أن الثمن فى حالة الاحتكار المالى يتحدد عند مستوى أعلـــى مــن المستوى الذى يتحدد عنده للثمن فى حالة الاحتكار الخاص، وان الفـــرق بينهما يمثل ضريبة مستترة أو غير مباشرة . بينما يرى البعض الآخر أن الفرق بين نفقة الإنتاج مضافاً إليها ما يمكن اعتباره ربحاً عادياً للمشروع، وبين الثمن الذى تباع به السلع التى تحتكرها الدولة، يعتبر ضريبة غـــير مباشرة . وأصحاب هذا الرأى يرون أن الدولة، فى حالة الاحتكار المالى، تسعى إلى تحقيق إيراد عام عن طريق ممارسة الاحتكار بالنســبة لنــوع

معين من السلع. وأنصار هذا الرأى يبنون تحليلهم هذا على أساس وجوب اعتبار إيرادات الاحتكار المالى من بين الضرائب غير المباشرة وليس من بين إيرادات الدومين الخاص[1].

وأيا كان الأمر، فالقول بأن الاحتكار المالى للدولة يماثل الاحتكار الخاص للأفراد بيانه قد يثير اللبس، إذ ، فى رأينا، أن الاحتكار المالى للدولة بالمفهوم السالف بيانه لا يمكن أن يشمل كافة أنواع السلع الضرورية وغير الضرورية ،الاستهلاكية والاستثمارية ،نظرا لأنه لا يتصور أن تقوم الدولة باستغلال حاجة الأفراد لسلع ضرورية استهلاكية وتقوم برفع ثمنها من أجل تحقيق أقصى ربح ممكن. إذ أن فى ذلك مخالفة للاعتبارات الاجتماعية التى يجب على الدولة مراعاتها. ولذا فإن التشابه هنا فقط فى الغرض (تحقيق الربح) وليس فى طبيعة السلعة.

الفرع الثالث

الدومين المالى

يقصد بالدومين المالى الأسهم والسندات المملوكة للدولة والتى تحصل منها على إيراد مالى يتمثل فى الأرباح والفوائد وتمثل إيراداً للخزانة العامة.

ويعتبر هذا النوع من أحدث أنواع الدومين الخاص . وقد ازدادت أهميته فى العصر الحديث وحدث تطور فى مضمونه. فلم يعد قاصراً على حق الدولة فى إصدار النقود ، ولكنه اتسع ليشمل الأسهم ، بصورة خاصة، التى تمثل مساهمة الدولة فى المشروعات الاقتصادية المختلفة[2]، أو قيام الدولة باستثمار أموالها عن طريق شراء سندات ذات فائدة مرتفعة. وقد ساهم ذلك فى إمكانية الدولة من الإشراف على القطاع

---

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر د. زين العابدين ناصر ، مرجع سابق،ص ١٤٠،١٤١.

(٢) أى المشروعات التى تجمع بين الملكية العامة والملكية الخاصة .

الخاص ، والسيطرة على بعض المشروعات ذات النفع العام من أجل : توجيهها إلى تحقيق الصالح العام.

وتسعى الدولة إلى ممارسة النشاط المالى ليس فقط من أجل تحقيق إيرادات مالية ولكن أيضاً، لتحقيق أغراض سياسية أو اقتصادية معينة. فشراء الدولة لأسهم أو سندات معينة من شأنه أن يشجع الأفراد على شراء الأسهم أو السندات الخاصة بالمشروعات التى تشارك فيها الدولة مما يؤدى إلى نجاح حركة التنمية الاقتصادية التى تحتاج إليها البلاد.

وفضلاً عن هذا ، فإن بعض الدول تسمح للممولين بسداد نسبة معينة من بعض الضرائب فى شكل سندات محددة، مما يترتب عليه زيادة ما تمتلكه من أوراق مالية . كذلك يتمثل الدومين المالى فيما تلجأ إليه بعض الدول من إنشاء مؤسسات الاقتراض المختلفة، الاقتصادية والاجتماعية والعقارية والحرفية مما يأتى بفوائد تمثل إيرادات للدولة، هذا فضلاً عن فوائد القروض التى تمنحها الدولة للهيئات العامة المحلية وللمؤسسات العامة[1].

---

(١) د. عادل حشيش و د. مصطفى رشدى، مرجع سابق، ص ١٨٦ .

الفصل الثاني
الرسوم Tax –Fees

تعتبر الرسوم من مصادر الإيرادات العامة للدولة ذات الأهمية الخاصة، وتأتى فى المرتبة الثانية بعد أملاك الدولة (الدومين) من حيث درجة الأهمية . وتتميز بأنها من الإيرادات التى تدخل خزانة الدولة بصفة دورية منتظمة ، ومن ثم تستخدمها الدولة فى تمويل نفقاتها العامة وتحقيق المنافع العامة .

ومما هو جدير بالذكر، أن الرسوم يدفعها الأفراد مقابل الخدمات الخاصة التى يحصلون عليها من المرافق العامة، أى أنها مقابل للخدمات.

ويعد الرسم من أقدم مصادر الإيرادات العامة، حيث كان يمثل فى العصور الوسطى أهمية كبيرة تفوق الضرائب. ويرجع ذلك إلى عدة أسباب:

١-أن فى تلك العصور كانت العلاقة بين الدولة والأفراد أشبه ما تكون علاقة تعاقدية، حيث كانت الدولة تقدم خدمات معينة للأفراد بواسطة مرافقها الإدارية، مقابل التزام الأفراد بدفع مبلغ معين فى شكل رسوم.

٢-كان الملوك وأمراء الإقطاع يفضلون اللجوء إلى الرسوم بدلاً من الضرائب. حيث أن فرض الضرائب كان يتطلب موافقة البرلمان، بينما كانت الرسوم لا تتطلب موافقة من جانب الجهة الأخيرة ومن ثم كانت أيسر فى فرضها.

إلا أنه مع تطور دور الدولة وازدياد تدخلها لتحقيق الصالح العام ككل، اصبح من أهم مهام الدولة اشباع الحاجات العامة وتقديم الخدمات للأفراد بمقابل، أو بدون مقابل، خاصة للأفراد الذين لا يستطيعون دفع مقابل لهذه الخدمات. على أن يتم تمويل هذا النشاط من الاعتمادات التى تخصص لكل مرفق فى الميزانية العامة . وبمرور الزمن تناقصت أهمية

الرسوم، إذ لم تعد مصدراً تمويلياً هاماً هام لإيرادات الدولة بقدر كونها وسيلة تنظيمية لسير المرافق العامة وهى بصدد تقديم خدماتها للجمهور. أضف إلى ذلك أن فرض الرسوم لم يعد أمراً متروكاً لمشيئة الدولة، بل أصبح فرضها يتم استناداً إلى القانون . ومن ثم يلزم الحصول على موافقة مسبقة من البرلمان على فرض الرسوم كمقابل لبعض أوجه نشاط المرافق العامة.

وبالرغم من ذلك، فما زال للرسم جانب من الأهمية بالنسبة لبعض هيئات الدولة ، المركزية والمحلية، حيث تعتمد عليه الدولة للحصول على معظم إيراداتها .

وسنقوم بتقسيم دراسة الرسم على النحو التالى :

المبحث الأول : ماهية الرسم وخصائصه.

المبحث الثانى: تقدير الرسم.

المبحث الثالث: التفرقة بين الرسم وما قد يشبه به من بعض صور الإيرادات العامة الأخرى.

المبحث الأول

ماهية الرسم وخصائصه

يمكن تعريف الرسم أنه " مبلغ نقدى يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة، أو إلى إحدى هيئاتها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل ".

ومن هذا التعريف للرسم يتضح لنا أن الرسم يتميز بخصائص هامة تحدد ذاتيته وهى على النحو التالى:

١-الصفة النقدية للرسم:

كان الرسم قديماً يحصل فى صورة عينية،وفقاً للأوضاع

الاقتصادية العامة القائمة فى ذلك الوقت. ومع تطور مالية الدولة.وبعد أن أصبحت النقود هى وسيلة التعامل الرئيسية، إن لم تكن الوحيدة، أصبح من المنطقى أن يتم دفع الرسوم فى صورة نقدية. فالدولة تقوم بنفقاتها العامة فى صورة نقدية، ومن ثم فإنها تحصل على إيراداتها فى صورة نقدية. وبطبيعة الحال، لا يتصور أن يتم جباية الرسم فى صورة عينية ، أو بالعمل لفترة زمنية معينة لصالح الإدارة العامة، بل يتم فرض الرسوم فى صورة نقدية وجبايتها على نفس الصورة ،كما تنص القوانين واللوائح التى تصدر فى هذا الصدد.

٢-صفة الإجبار للرسم:

يدفع الرسم جبراً من جانب الأفراد الذين يتقدمون بطلب الخدمة. وقد آثار عنصر الجبر أو الإكراه بالنسبة للرسم جدلاً واسعاً بين الكتاب ، على أساس أن هذا العنصر لا يظهر إلا عند طلب الخدمة، ومن ثم فإن الشخص يكون له مطلق الحرية فى طلب الخدمة من عدمه.فإذا طلب الخدمة فهو ملزم على نحو حتمى بدفع قيمة الرسم المقرر عليها. أما إذا امتنع عن طلبها، فبطبيعة الحال لا يجبر على دفع أى رسم على الاطلاق.

وحقيقة الأمر، أن عنصر الجبر المقصود هنا، يرجع إلى كون الدولة ممثلة فى هيئاتها العامة تستقل بوضع القواعد القانونية المتعلقة بالرسم، وتلك القواعد لها صفة الإلزام ، تجبر الأفراد على دفعه إذا ما تقدم بطلبه لإحدى الهيئات العامة للحصول على الخدمة. إذ أن تحديد قيمة الرسوم يتم بمقتضى القواعد القانونية، معبراً عن إرادة الدولة، ولا سبيل أمام الفرد إلا الخضوع لهذه القواعد، أى لإرادة الدولة .

كما أن القول بحرية الشخص فى طلب الخدمة هو أمر مسلم به، إلا أن قراره بطلبها، يعنى ظهور عنصر الإجبار، بسبب استقلال الدولة بتحديد قيمة الرسم وطرق تحصيله دون أى اتفاق مسبق مع الشخص طالب الخدمة . ويسمى الإجبار هنا بالإجبار المعنوى الذى ينبع من إرادة

الشخص ذاته واختياره .

بالإضافة إلى ذلك، وبموجب وظائف الدولة الأساسية ، فإنه كثيراً ما يفرض على الأفراد الحصول على خدمات بموجب قواعد آمرة، مع إلزامهم بدفع الرسوم المقررة على تلك الخدمات. كما في حالة التعليم الإجبارى(الإلزامى)،التطعيم الإجبارى،استخراج البطاقات الشخصية..الخ، إذ كلها خدمات يجبر الفرد على طلبها ودفع الرسوم المقررة عليها من قبل القانون للحصول عليها .ومصدر الإجبار هنا هو القانون ولذا يسمى "الإجبار القانونى" .

وأيا كانت صور الإجبار، معنويا أو قانونيا كان ، فإن هذه الصفة لصيقة بالرسم نظراً لكون الخدمات المقررة عليها الرسم تعد خدمات هامة وعدم طلبها من جانب الفرد تعرضه للعديد من المشاكل القانونية والاجتماعية(١).

ومن أمثلة الرسوم، الرسم المقرر لاستخراج رخصة قيادة السيارات، الحصول على جواز السفر، تأشيرة الدخول إلى البلاد أو الخروج منها، رسوم الدراسة الإلزامية وغير الالزامية ،الرسوم القضائية، رسوم الطرق والموانئ..الخ.

٣–صفة المقابل للرسم:

يدفع الفرد الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو هيئاتها العامة. وقد تكون هذه الخدمة عملا يتولاه أحد المرافق العامة لصالح الأفراد، كالفصل فى المنازعات (الرسوم القضائية)، أو توثيق العقود

---

(١) مثال ذلك، إذا كان التعليم الإلزامى يتوفر فيه عنصر الإجبار، فإن التعليم غير الإلزامى وأن كان اختيارياً إلا أن عدم طلب الفرد له يمثل إعاقة له لإكمال مراحل تعليمه والحصول على شهادة تساعده فى مواجهة الحياة، كذلك تسجيل الملكية العقارية وبالرغم من كونها غير إلزامية فعدم تسجيل الفرد لملكيته ودفع الرسوم المقررة عليها يعرضه لمشاكل عديدة قد تؤدى إلى ضياع حقه.

وشهرها (رسوم التوثيق والشهر)، أو امتيازاً خاصاً خاص يمنح للفـــرد، : كالحصول على رخصة قيادة أو جواز سفر أو براءة اختراع، أو استعمال الفرد لبعض المرافق العامة استعمالاً يترتب عليه فـــى الغـالب تيسـير مباشرة مهنته، أو إشباع حاجاته كاستعمال الموانئ والمطارات(رســـوم الموانئ)، وبعض الطرق العامة البرية والنهرية (رسوم الطرق).

٤-صفة النفع:

تمثل هذه الصفة فى الرسم أهمية خاصة نظراً لكونها تميزه عن أهم مصادر الإيرادات العامة، وهى الضرائب ، وفقاً لما سنوضحه فيما بعد.

فطالب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلـق به وحده دون أن يشاركه فيها شخص آخر. وإن كان بالإضافة إلى النفـع الخاص، هناك نفع عام يعود على المجتمع وعلى الاقتصاد القومـــى فـــى مجموعه. ويمكن توضيح ذلك بالمثل التالى، فرسوم تسجيل الملكيـــة وإن كانت تعود بالنفع الخاص على طالب الخدمة، إلا أنها فـــى ذات الوقــت تحقق نفعاً عاماً للمجتمع بأكمله، تتمثل فى استقرار المعاملات بين الأفراد من جهة،وعدم نشوب أى منازعات تتعلق بهذا الحق،من جهـــة أخـرى. كذلك الرسوم القضائية ، يلتزم بدفعها المتقاضون مقابل الحصول علـــى خدمة مرفق القضاء، مما يترتب عليها تحقيق نفع خـــاص، يتمثـل فـــى حصول كل منهم على حقه وضمان عدم منازعة أحد فيه ، وفـــى نفـس الوقت يستفيد المجتمع نتيجة استقرار الحقوق وتوفير العدالة بين أفـــراده. وينطبق ذات الأمر على كافة المنافع الخاصة التى تعود علـــى الأفــراد مقابل دفع الرسوم على التعليم والتطعيم واســتخراج رخصـــة القيـادة.. وغيرها، والتى يقترن فيها النفع الخاص بالنفع العام الـــذى يعــود علـــى المجتمع من نشاط المرافق العامة للتعليم والصحة والأمن... الخ .

المبحث الثانى

تقدير الرسم وفرضه

١-تقدير الرسم :

تستقل الدولة بتحديد قيمة الرسم الذى يفرض على بعض خدمات المرافق العامة. إلا أنه ليس من اليسير تحديد قواعد عامة تلتزم بها السلطة العامة (الدولة) وهى بصدد تقدير الرسم الواجب دفعه. ويمكن أن ندخل فى الاعتبار عند تقدير الرسم قواعد معينة تتمثل فيما يلى:

أ- القاعدة الأولى: مراعاة التناسب بين نفقة الخدمة المؤداه وبين الرسم المقابل لها . وتستند هذه القاعدة أساساً إلى أن الغرض الأساسى من المرافق العامة هو تقديم الخدمات اللازمة للأفراد وليس تحقيق الربح. أى أن الغرض منها ليس غرضاً مالياً بحتاً، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة الممثل فى الرسم أكبر من نفقة الخدمة. ومبرر هذه القاعدة، أنه لا يتحتم أن يترتب على مباشرة هذه المرافق لنشاطها أن تزيد إيراداتها على نفقاتها.

ب- القاعدة الثانية:أن يكون مبلغ الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له. وليست هذه القاعدة مطلقة ، بل تتعلق ببعض أنواع الخدمات، كالتعليم الجامعى والخدمات الصحية. ويرجع ذلك إلى أن طبيعة هذه الخدمات، تمثل بالإضافة إلى النفع الخاص، نفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل.ومن ثم فإن مقتضيات العدالة تستوجب توزيع نفقات هذه المرافق بين الأفراد المنتفعين بها(دافعى الرسوم) وبين المجتمع ككل، عن طريق فرض الرسوم الضرائب بأنواعها المختلفة. أضف إلى ذلك أن تقليل مبلغ الرسوم يكون بهدف تشجيع الأفراد على طلب مثل هذه الخدمات لضرورتها من جهة، ولنفعها العام من جهة أخرى. ويتم ذلك عن طريق عدم تحصيل مبالغ كبيرة من طالبى هذه الخدمات فى صورة رسوم، مما قد يمثل عائقا فى سبيل طلب الأفراد لها، كما هو الحال بالنسبة للخدمات

الصحية . بل قد يصل الأمر، فى كثير من الأحيان، إلى أن تقوم الدولة بتقرير الحصول على هذه الخدمات بالمجان، أى بدون دفع أى رسوم على الإطلاق. كما هو الحال بالنسبة للتطعيم -خاصة ضد مرض شلل الأطفال. فالمنفعة العامة هنا تفوق المنفعة الخاصة فى الأهمية.وفى حالات أخرى،تجعل الدولة طلب هذه الخدمة إلزامياً على المواطنين بتقرير عقوبة خاصة على عدم طلبها،كقيد المواليد فى السجلات المدنية.

ج-القاعدة الثالثة:أن يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلة له.

ويتعلق هذا الوضع ببعض أنواع الخدمات.ويكون الغرض منها إما تحقيق إيراد مالى للخزانة العامة، كما هو الحال بالنسبة لرسوم التوثيق والشهر العقارى، إذا زادت على نفقة المرفق القائم بأداء هذه الخدمة زيادة ملموسة. وإما التقليل من إقبال الأفراد على الخدمة موضوع الرسم، كما هو الحال بالنسبة لرسوم الاستحمام فى بعض الشواطئ.

وقد ثار الجدل بين شراح المالية العامة حول الزيادة فى قيمة الرسم بصورة تفوق الخدمة المقابلة له. فاعتبرها البعض بمثابة ضريبة مستترة. إلا أن هذا القول يخالف الحقيقة، نظراً للاختلاف الواضح بين الرسم والضريبة سواء فى الفن المالى أو النظرية العامة للضريبة. ولذا فإن زيادة قيمة الرسم يمكن تفسيرها فى ضوء السياسة المالية التى تحكم تقدير قيمتها والغرض منها، أو الأغراض السياسية أو الاجتماعية .

وبالرغم من هذه القواعد على تنوعها، فإن ذلك لا ينفى أن الغرض من تقرير الرسوم هو غرض مالى بقصد الحصول على إيرادات للخزانة العامة، بالإضافة إلى تنظيم سير استخدام المرافق العامة للدولة من جانب الجمهور.

٢- فرض الرسم:

وفرض الرسم يتم بالارتكاز على كونه يدفع جبراً من الأفراد إلى

الدولة. ويكون للدولة، فى هذا الصدد، حق الامتياز على أموال المديـــن. وبموجب ذلك، فإن فرض الرسوم لا يتم بالإرادة المنفردة للسلطة التنفيذية المتمثلة فى الحكومة وهيئات الدولة ومرافقها العامة،بل يســـتلزم رقابـــة السلطة التشريعية عليها. ولذا فلابد من موافقة السلطة التشـــريعية علـــى فرض الرسوم، وإن كان فرضها لا يستلزم إصدار قانون بل يكفى فيه أن يتم بناء على قانون . ويقصد من ذلك، أن يصدر قانون يخول للوزيـــو أو الإدارة فرض الرسوم المناسبة للخدمات التى تقدمـــها المرافـــق العامـــة. والحكمة من ذلك ، تعدد أنوع الرسوم وتعدد القواعـــد التـــى تتبـــع فـــى تقديرها،ولذا فإن السلطة التنفيذية تكون أقدر من غيرها من سلطات الدولة على إجراء هذا التقدير.ومن ثم تكفى القرارات الإدارية واللوائح لفـــرض الرسوم شريطة أن تستند هذه القرارات إلى قوانين تجيز فرضـــها وفـــى حدود هذه الإجازة، وإلا كانت هذه القرارات باطلـــة لعـــدم شـــرعيتها . والحكمة من فرض الرسوم بناء على قانون ترجع إلى ضرورة الرقابـــة التشريعية ولضمان عدم إساءة استعمال الحـــق والحيلولـــة مـــن مغـــالاة الإدارة.

وفرض الرسم، بهذه الصورة، يكون أيسر من فرض الضريبة التى تستلزم إصدار قانون،كما سنبين فيما بعد. وبالرغم من ذلك ، فقـــد قلـــت أهمية الرسوم كمورد مالى بالنظر إلى تغير مفهوم الدولة ودورها فى أداء الخدمات العامة ، مما أدى إلى زيادة أهمية الضرائـــب كمـــورد ســـيادى ومصدر هام لإيرادات الدولة . أضف إلى ذلك أن الرسوم تفتقد عنصـــوى المرونة والغزارة اللازمين لأى نظام مالى حديث. فليـــس مـــن الســـهل الحصول على إيرادات مالية كبيرة مصدرها الرسم، كما أنه من الصعـــب زيادة حصيلته كلما اقتضى الأمر. بالإضافة إلى كونه يفرض دون مراعاة للظروف الاجتماعية لدافع الرسم مما يتنافى مع مبدأ العدالة الاجتماعية .

وفـــى الحالات المحدودة المتعلقة بإعفاء بعض الطوائف من الرسم، من ذوى الدخول المنخفضة، لابد أن يحدد القانون الشروط العامة الواجب

توفرها فى الشخص حتى يتمتع بالإعفاء .

واستناداً إلى كافة هذه الاعتبارات ، تضاءلت أهمية الرسم، بل اتجه التفكير المالى والاقتصادى نحو إلغائه بشأن العديد من الخدمات، كانتقال السلع داخل إقليم الدولة، أو المرور فوق الكبارى.ومن جهة أخرى، تحولت العديد من الرسوم إلى ضرائب كرسوم التسجيل التى تزيد زيادة كبيرة على تكاليف مرفق التسجيل أو التوثيق ، لذا فهى تعد ضرائب غير مباشرة رغم احتفاظها بالتسمية كوضع شائع .

ولا يعنى تضاؤل أهمية الرسوم فى العصر الحديث اختفاؤها كلية. فما زالت الأنظمة المالية الحديثة تستخدم الرسوم على خدمات المرافق العامة كنوع من تنظيم استخدامها، خصوصا بعد ظهور العديد من المبتكرات الحديثة، كالأقمار الصناعية والإنترنت وغيرها.مما جعل الدولة تفرض رسوما على طالبى هذه الخدمات ، كنوع من تحمل المستهلكين بجزء من تكاليفها بواسطة الرسوم المفروضة عليها .

المبحث الثالث

التفرقة بين الرسم وبعض صور الإيرادات العامة الأخرى

نظرا للخلط الشائع بين الرسم وبعض صور الإيرادات العامة الأخرى، فقد استوجب ذلك ضرورة التفرقة بينه وبين كل من الثمن العام والضرائب بصورة خاصة لتحديد ذاتية كل منهم.

الفرع الأول

الرسم والثمن العام

يقصد بالثمن العام ما يدفع مقابل خدمة تؤديها هيئة عامة سواء، لأهميتها وضرورة إتاحة الفرصة للانتفاع بها من جميع الأفراد أو لكونها عرضة للاحتكار وللبيع بأثمان مرتفعة إذا تركتها الهيئات العامة للمنشآت الخاصة. وبذلك يتميز الثمن العام عن الثمن الخاص الذى تحصل عليه

المشروعات الخاصة عند بيع منتجاتها من سلع وخدمات.

وأوجه الشبه بين الثمن العام والرسم وأنهما إيراد عام تحصل عليه الدولة وتعتمد عليه في تغطية نفقاتها. وأن دافع كل منهما يحصل على نفع خاص. كما أن هناك قدراً من التناسب بين النفع الذى يحصل عليه الفرد وقيمة تكاليف الخدمة لكنهما يختلفان من حيث الفن المالى لكل منهما. ويمكن تحديد هذا الاختلاف على النحو التالى:

(١)بالرغم من أن كلاهما يحقق نفعاً خاصاً بجانب النفع العام، إلا أنه إذا كان النفع الخاص المتحقق أكبر من النفع العام فإن ما تحصل عليه الدولة مقابل السلعة أو أداء الخدمة هو ثمن عام. أما إذا كان النفع العام المتحقق أكبر من النفع الخاص فإن الدولة تحصل فى مقابل أداء الخدمة على رسم يدفعه المستفيد من الخدمة .

ومما هو جدير بالذكر، أنه قد لا يقترن النفع الخاص فى الثمن العام بأى نفع عام.

(٢)يتم فرض الرسم بناء على قانون، أى بموجب قرارات أو لوائح إدارية من جانب السلطة التنفيذية تحت رقابة السلطة التشريعية . فالسلطة العامة هى التى تستقل بتحديد قيمته وبيان كافة الأحكام القانونية المتعلقة به دون تدخل من جانب الأفراد. أما الثمن العام فيتم تحديده بقوار إدارى من المشروع العام المنتج للسلع والخدمات. ويقدر بنفس طريقة تقدير الثمن الخاص أى بموجب قانوني العرض والطلب فى السوق دون تدخل من جانب السلطة العامة. يستوى فى ذلك أن تمارس الدولة نشاطها فى ظل المنافسة الكاملة أو فى ظل الاحتكار حيث يطبق قوانين كل حالة بشأن تحديد الثمن العام .

وبناء على ذلك، فمن المتصور أن يتعدد الثمن العام من حيث قيمته طبقاً لقوانين السوق السائدة وظروف الطلب والعرض، بينما تكون قيمة الرسم واحدة بالنسبة للكافة.

(٣)يتم دفع قيمة الرسم جبرا من جانب الأفراد، ويكون للدولة حق الامتياز على أموال طالب الخدمة (المدين) أما الثمن العام فهو اختياري إلا إذا كانت الدولة تتمتع بمركز احتكارى قانونى أو فعلى بالنسبة لإنتاج السلعة أو الخدمة. ولا يكون للدولة نفس الضمانات (حق الامتياز) كما هو الحال بالنسبة للرسم.

(٤)يمكن تحويل الرسم إلى ضريبة (كما سبق بيانه) ، أما الثمن العام فلا يمكن تحويله إلى ضريبة .

(٥)إن أهمية الرسوم ،كمصدر للإيرادات العامة، آخذة فى التضاؤل. بينما أهمية الثمن العام تتوقف على مدى تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى . فإذا كانت دولة منتجة أو متدخلة ازدادت أهمية الثمن العام. أما إذا اقتصر دورها على كونها دولة حارسة ازدادت أهمية الرسوم وتضاءلت أهمية الثمن العام.

الفرع الثانى

الرسم والضريبة

يتشابه كل من الرسم والضريبة فى عنصر الإجبار، إلا أن الاختلاف بينهما يتمثل فى أن الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الفرد ويحصل منها على نفع خاص يشبع حاجاته مباشرة بالإضافة إلى النفع العام الذى يعود على المجتمع ككل بصورة غير مباشرة .

أما الضريبة -كأهم مصدر للإيرادات العامة - فهى تفرض بدون مقابل، مساهمة من الفرد فى تغطية جانب من النفقات العامة. وترتيبا على ذلك فإن تحديد مقدار الرسم يتم عادة على أساس قيمة الخدمة التى يحصل عليها الفرد ، بينما تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكليفية أو المالية لدافع الضريبة. فهناك اختلاف واضح فى طبيعة كل من الرسم والضريبة.

بالإضافة إلى أن الرسم يفرض بناء على قانون فى صورة قرارات أو لوائح إدارية، أما الضريبة فلا تفرض إلا بقانون يصدر من السلطة التشريعية نظراً لخطورة هذه الأداة التمويلية .

ونظراً لأهمية الضريبة سنفرد لها الباب الثالث بصورة تفصيلية.

الباب الثالث
نظرية الضريبة

مقـــدمـــــة:

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة. وقد مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية . ولا يرجع ذلك لكونها تعد مصدراً رئيسياً من مصادر الإيرادات العامة،فقط، ولكن لأهمية الدور الذى تلعبه لتحقيق أغراض السياسة المالية من جهة، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

ونظام الضريبة نظام قديم قدم التاريخ. فمنذ العصور الأولى،عرف الإنسان الضريبة التى كانت تحصل فى صورة عينية يدفعها الفرد جبرا إلى السلطة العامة كنوع من المشاركة فى تغطية النفقات العامة. وقد عرفت الإمبراطورية الرومانية نظاماً ضريبياً محكماً كانت فيه الضريبة سنوية وإجبارية. أما فى عصر الإقطاع فقد كان الملك أو الأمير يعتمد فى بادئ الأمر، على إيرادات أملاكه الخاصة كمورد أساسى للحصول على الإيرادات اللازمة لنفقاته الشخصية إلى جانب النفقات العامة. ومنذ القرن الثالث عشر بدأ الملوك يلجأون إلى طلب مساعدات اختيارية من رعاياهم لمواجهة زيادة النفقات، وخاصة النفقات الاستثنائية، وذلك لعدم كفاية موارد الدومين الملكى لسداد هذه النفقات .وسرعان ما تحولت المساعدات الاختيارية إلى صفة الإجبار والإلزام والدوام.

ومع التطور، اضطر الملوك إلى دعوة ممثلى الشعب للحصول على موافقتهم على فرض الضرائب بعد ثورات سياسية مشهورة فى التاريخ الإنجليزى والتاريخ الفرنسى.ومن هنا نشأ وتأكد حق المجالس السياسية فى الاختصاص بسن التشريعات الخاصة بفرض الضرائب ثم بغيرها من التشريعات الأخرى . وقد أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة على فرض الضرائب، باعتبار أن ذلك يعد من المبادئ الأولية فى

الدول الديمقراطية[١].

وجدير بالذكر أن اعتماد الدولة على الضريبة فى العصر الحديث يكاد يكون اعتماداً كلياً . ولا يستثنى من ذلك إلا بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة والتى تتميز بثروات طبيعية تغنيها عن فرض الضرائب ، كدول الخليج العربى المنتجة للبترول مثلاً.

ونظراً لأهمية الضريبة،نجد أن شراح المالية العامة يخصصون جانباً كبيراً من بحوثهم للنظرية العامة فى الضريبة،وقواعدها وأحكامها الفنية وآثارها والمشكلات التى تثيرها .

وابتداء من ذلك، سنقوم بدراسة نظرية الضريبة على النحو التالى:

الفصل الأول: ماهية الضريبة .

الفصل الثانى:التنظيم الفنى للضريبة.

---

(١) د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ١٠٣.

الفصــل الأول
ماهية الضريبة

يقسم هذا الفصل على النحو التالى :

المبحث الأول: تعريف الضريبة وبيان خصائصها.

المبحث الثانى: الأساس القانونى للضريبة.

المبحث الثالث: القواعد العامة التى تحكم الضريبة.

المبحث الرابع: أغراض الضريبة.

المبحث الأول
تعريف الضريبة وبيان خصائصها

(١)تعريف الضريبة:

تعرف الضريبة بأنها "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة،أو إحدى الهيئات العامة المحلية ، بصورة نهائية ،مساهمة منه فى التكــاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".

وابتداء من هذا التعريف يمكن تحديد خصائص الضريبة على النحو التالى :

(٢)خصائص الضريبة :

١-الضريبة فريضة مالية:

ويقصد بأن الضريبة فريضة مالية أنها استقطاع مالى من ثــروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين. وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال، سواء كان الاقتطاع فى شكل نقدى أو عينى .

ففى النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض وتحصــل فى

صور عينية، نظراً لأن الظروف الاقتصادية السائدة وقتئذ الوقت كـــانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية . ويظهر ذلك جلياً فى العصور الاقطاعية ، حيث كان القطاع الزراعى يمثل أهم القطاعات فـــى ذلـك الوقت. وتمشيا مع تلك الظروف كانت الضرائب تحصل فى صورة عينية كما أن الانفاق العام كان يتم فى صور عينية.إما عن طريق اقتطاع جـزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق إلزامـــهم بالقيام بعمل معين (السخرة) .

وإذا كان هذا هو الوضع الشائع فى ذلك الوقت ،تمشياً مع طبيعـــة الاقتصاديات العينية والمبادلات العينية وعدم انتشار استخدام النقود، فـــإن الوضع قد اختلف تماماً فى العصور الحديثة، حيث أصبحت النقود هـــى وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعاً وسيطرة ممـــا اســتوجب ، بطبيعة الحال، أن تدفع الضرائب فى شـــكل نقـدى باعتبـار أن كافــة المعاملات، سواء فى القطاع العام أو الخاص، تتم بصورة نقديـــة. ومـــا دامت النفقات العامة تتم فى صورة نقديـــة، فـــإن الإيـرادات العامـــة، والضرائب بصورة خاصة، تحصل فى صورة نقدية.

وفرض الضريبة وجبايتها بالصورة النقدية لا يعنى ، بحـــال مـــن الأحوال، عدم إمكان جبايتها بالصورة العينية . كل ما هنالك أن هذا الأمر كان لا يتم إلا فى أضيق نطاق وفى الظروف الاستثنائية البحتـــة، حالـــة الحروب مثلاً ،أو فى الحالات التى تكون فيها الدولة فى فترة تحول مـــن النظام الرأسمالى إلى الاشتراكى . ومـــن ثـم ،وتمشـياً مـــع سياســـتها الاقتصادية الجديدة، فإنها ترغب فى توسيع دائرة ملكيتها. ولذا فيمكـــن أن تحصل الدولة على جزء من الضرائب فى شكل إجبـــار الأفـــراد علـــى التنازل عن جزء من ممتلكاتهم.

وهذا الاستثناء من الأصل العام يجب عدم التوسع فيـــه.والأصـــل العام، وفيما عدا الحالات الاستثنائية المحدودة ، إن الضريبة تأخذ الشكل

النقدى باعتباره يلائم الظروف والأنظمة الاقتصادية والنظام المالى الحديث (النظام النقدى).

ويمتاز الشكل النقدى للضريبة عن الشكل العينى من عدة أوجه: أولا، أن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهى فى سبيلها لجمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلف. وكلها أمور لا تقابلها عندما تأخذ الضريبة الشكل النقدى. ثانيا، أن الضريبة العينية تجافى فكرة العدالة، إذ هى تلزم الأفراد بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة، دون الأخذ فى الاعتبار الظروف الشخصية لكل فرد من حيث نفقة الإنتاج الحقيقية التى يتكلفها كل فرد لإنتاج محصوله، وما قد يعانى منه من أعباء عائلية أو غيرها. ثالثاً، عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة المالية الحديثة، كما سبق ذكره[1].

٢-الضريبة تدفع جبراً:

إن صفة الإجبار فى الضريبة ذات صبغة قانونية.بمعنى أن الإجبار هنا إجبار قانونى وليس معنويا، يجد مصدره فى القانون وليس فى إرادة الأفراد أو الدولة .

وبناء عليه يكون الفرد مجبرا على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع فى الاعتبار.

ويكون للدولة ، فى حالة امتناعه عن أدائها، حق اللجوء إلى التنفيذ الجبرى للحصول على مقدار الضريبة. كما أنها تتمتع فى سبيل اقتضائها بامتياز على أموال المدين.

---

(١) واستنادا على ذلك فإن ما يقدمه الأفراد من خدمات ذات طابع خاص كخدمات المحلفين والخدمة العسكرية لا يعتبر ضريبة بالمعنى الفنى للكلمة، وإن سميت الخدمة العسكرية ضريبة الدم، تجاوزا.

وعنصر الإجبار فى الضريبة قد يثير العديد من التساؤلات حـــول مدى انفراد الدولة فى تحديد النظام القانونى للضريبة ، من حيث وعـــاء الضريبة وسعرها وكيفية تحصيلها ، دون مـــا اعتبـــار لإرادة المكلفيـــن بدفعها ، ودون ما الخضوع لضوابط قانونية محددة. والمجمـــع عليـــه أن سيادة الدولة لا تعنى أنها لا تلتزم بضوابط معينة يجب مراعاتـــها عنـــد فرض الضريبة وتحصيلها ، وإلا اعتبرت الضريبة سيفا فى يـــد الدولـــة مسلطا على رقاب المكلفين بها.

فالضريبة لابد أن تصدر بقانون، وليس بناء على قانون، ويعد ذلـك من المبادئ الدستورية الهامة. فلا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تلغى إلا بموافقة السلطات التشريعية المختصة.

وحينئذ يصدر قانون يحدد الأحكام المتعلقة بالضريبة، مع ضـــرورة التزام الدولة بأحكام هذا القانون عند فرض الضريبة أو تحصيلـــها ، وإلا خالفت القانون واعتبر عملها غير مشروع، ويحق للأفراد التظلم منه أمام الجهة القضائية أو الإدارية المختصة. كما يلتزم الأفراد، بموجـــب هـــذا القانون، بأداء الضريبة إلزاما دون أى مخالفة.

وواقع الأمر، أن حق السلطة التشريعية، ممثلة فى المجالس النيابية، فى فرض الضريبة يقصد به عدم تحكم السلطة التنفيذية إذا ترك الأمر لها دون رقابة من ممثلى الشعب. أضف إلى ذلك، أن الضريبة تفرض علـــى قاعدة عريضة من الشعب تأسيسا على رابطة التضامن الاجتماعى بينـــهم وبين الدولة التابعين لها، ولذا فلا يتصور أن تفرض الضريبة بلائحـــة أو بقرار إدارى ، بل ينبغى أن تصدر بقانون.

ويوضح التطور التاريخى للنظام الضريبى فى العديد من الـــدول، كإنجلترا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية،كيف أن الثورات التى قامت بها الشعوب كانت هى السبب الرئيسى لتقرير هذا المبدأ الدستورى،والذى أصبح الآن مبدأ هاما راسخا ومنصوصا عليه فى كافة دساتير دول العالم.

٣-الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها. وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذى تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.

٤-الضريبة تدفع بدون مقابل:

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة. ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع فى تحمل الأعباء والتكاليف العامة.

وغنى عن البيان أن الفرد ينتفع بالخدمات التى تقدمها الدولة بواسطة مرافقها العامة المختلفة، وأن الدولة تستخدم حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق. إلا أن الفرد يتمتع بهذه الخدمات، كالدفاع والأمن والقضاء .. الخ ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة، بل لكونه عضوا فى الجماعة السياسية التى ينتمى إليها(المجتمع).وهذا النفع ليس حكرا عليه وحده ولكنه يعود على جميع أعضاء المجتمع.

واستنادا على ما تقدم، فإن الضريبة لا تدفع مقابل نفع خاص، كما أن تقديرها لا يتم بناء على مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة، بل يتم وفقا للمقدرة التكليفية للفرد(١). أى مقدرته على الدفع بالنسبة لغيره من الأفراد وعلى تحمل الأعباء العامة. والدولة هى التى تحدد هذه المقدرة.

---

(١) يقصد بالمقدرة التكليفية للفرد مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخولهم وثرواتهم فى تحمل عبء الضريبة. ويقصد بالدخل هنا الدخل الذى يحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه ونفقات المحافظة على مصدر الدخل. أى الدخل الفردى الصافى .

لمزيد من التفصيل أنظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ١٧٠ ، وما بعدها.

ولذا لابد لها من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة لأنها تؤثر فى مقدرته التكليفية .

وتبرير ذلك أن الضريبة تفرض على جميع الأشخاص المقيمين فى الدولة، من مواطنين وأجانب باعتبارهم يتمتعون بجميع الخدمات التى تقدمها مرافق الدولة المختلفة.

ويعتبر هذا العنصر هو وجه الاختلاف بين الضريبة والرسم، كما رأينا من قبل.

٥-الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها:

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق، ولذا فإنها تمكن الدولة من تحقيق أهدافها. ويمثل **هدف الحصيلة** الهدف الدائم والرئيسى لأنه يوفر للدولة الموارد التى تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها التى تحقق منافع عامة للمجتمع فى مجموعه. كما أنها **تحقق التوازن الاقتصادى والاجتماعى** بين حقوق الخزانة العامة وحقوق الأفراد. ودورها الاساسى فى **تحقيق العدالة الاجتماعية وعدالة توزيع الدخل القومى** وتقليل التفاوت فى الدخول بين فئات المجتمع، عن طريق الضرائب التصاعدية،أمر لا يخفى على أحد. وتعتبر هذه الخصيصة مبدأ دستوريا أفرزته الثورات السياسية الكبرى، كما نص عليه إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذى أصدرته الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩ . ولم يعد هناك حاجة فى العصر الحديث على النص عليه صراحة، إذ أنه يعد من المبادئ الدستورية العامة المستقرة الواجب اتباعها بغض النظر عن وجود نص دستورى من عدمه .

المبحث الثاني

الأساس القانونى للضريبة

حاول فقه المالية العامة تلمس الأساس الذى يعطى للدولة الحق فى فرض الضرائب والتزام الأفراد بدفعها. ويمكن رد هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين ينتمى كل منهما إلى حقبة تاريخية معينة. أولهما نظرية العقد الاجتماعى والمنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعى. وسنعرض على التوالى لكل منهما:

أولا: نظرية المنفعة والعقد الاجتماعى:

سادت أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن والتاسع عشر. فالفقه التقليدى قد حاول تأسيس حق الدولة فى فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التى تعود على الأفراد مقابل دفع الضريبة،وتتمثل فى الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة.وبناء على ذلك فإنه لولا انتفاع الأفراد بهذه الخدمات لما كان هناك سند قانونى لفرض الضريبة والتزام الأفراد بها.

ويؤسس أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط الفرد بعقد ضمنى بينه وبين الدولة يسمى **بالعقد الاجتماعى** Le contrat social[1] . وأول من قال به هو الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو فى القرن الثامن عشر. ويتمثل هذا العقد فى كون الأفراد يتنازلون عن جزء من حرياتهم لحماية باقى أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالى يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التى تعود عليهم من نشاط الدولة.

---

(١) تتلخص فكرة هذا العقد فى أن الأفراد يعيشون فى مجتمع وليس فى عزلة وأن كل منهم يستفيد من مزايا تلك الحياة الجماعية، ومن ثم فإن هناك عقد ضمنى بينهم يتنازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وأمواله، مقابل أن يؤمن للآخرين جزء من الحرية والأموال فى ظل حماية القانون.

وقد اختلف أنصار هذه النظرية فى تكييف طبيعة هذا العقد. فاعتبره البعض، كآدم سميث، **عقد بيع خدمات**. فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات فى صورة ضرائب. وبالرغم من سهولة هذا التكييف وبساطته إلا أنه يخالف الحقيقة. فمن الصعوبة بمكان تقدير قيمة المنفعة التى تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة باعتبار أن كثيراً من الخدمات التى تقدمها الدولة غير قابلة للانقسام أو التجزئة كالأمن والدفاع والتمثيل الدبلوماسى ..

أضف إلى ذلك أن هذا التكييف لا يتوافق مع التزام الأجيال المستقبلة بدفع أقساط وفوائد الديون التى عقدتها الدولة ولم يترتب على إنفاقها أى نفع مباشر لتلك الأجيال.

وأخيراً فإنه لو صح هذا التكييف لألزمت الدولة الطبقات محدودة الدخل بدفع ضرائب تفوق مقدرتها كثمن للخدمات العامة التى تستفيد بها باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من تلك الخدمات ، وفى ذلك منافاة لاعتبارات العدالة.

وصور البعض الآخر هذا العقد الضمنى على أنه عقد شركة. وأصحاب هذا التكييف اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة ، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل فى سبيل ذلك بنفقات خاصة. ويوجد إلى جانب النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، أى الحكومة، تعود منفعتها على جميع الشركاء، أى خدمات المرافق العامة،ومن ثم يتعين على هؤلاء المساهمين المشاركة فى هذه النفقات فى صورة الضرائب التى تفرضها عليهم الدولة.

وهذا التكييف،وإن كان يفسر ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة ودخول الأفراد(نسبة مساهمة كل منهم فى عقد شركة الإنتاج) ،إلا أنه لا يستعصى على النقد: إذ أن الدولة لا تقدم فقط مجموعة من المصالح

المادية للأفراد بل وأيضا مجموعة من المصالح المعنوية والأدبية التـــى يصعب تقديرها. بالإضافة إلى أن هذا التكييف يستوجب انتفاع الطبقـــات ذات الدخول المرتفعة بقدر من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الطبقات محدودة الدخل، وهذا ينافى الحقيقة . إذ فى الغالب مـــا تتمتـــع الطبقـــات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من الطبقات مرتفعة الدخـلى . وأخيرا أن هذا التكييف يقوم على أساس مجرد تصور أو اعتقاد من جانب بعض الفقهاء دون أن يتأكدوا من تحققه .

ولذا فقد ذهب البعض، وعلى رأسهم مونتسكيو، إلى تكييـــف هـــذا العقد على أنه عقد تأمين. فالأفراد يدفعون الضرائب للدولة كتأمين علـــى الجزء الباقى من أموالهم والانتفاع بها على أفضل سبيل . ومن ثم، تعـــد الضريبة قسط التأمين الذى يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقى من أموالهم وأيضا أشخاصهم.

ويمتاز هذا التكييف بإلزام الأفراد بدفع مقدار من الضرائب يتناسب مع دخولهم استنادا إلى ضرورة تناسب قسط التأمين مع محـــل التـــأمين (الشئ المؤمن عليه).

ويعيب هذا التكيف أن عقد التـــأمين يلـــزم المؤمـــن ،أى الدولـــة، بتعويض المستأمن ،أى المكلف،عن الأضرار التى تلحق بأمواله. وهذا ما لا تقوم به الدولة سواء فى الوقت الحالى أو الماضى. أضف إلى ذلـــك أن هذا التكييف يقصر وظيفة الدولة على مجرد حفظ الأمن، وهو ما يتمشـــى مع فكرة الدولة الحارسة ولا يستقيم البتة مـــع فكـــرة الدولـــة المتدخلـــة والمنتجة.

وبناء على ما تقدم، فإن نظرية المنفعة والعقـــد الاجتمـــاعى، وإن كانت تبحث عن مبرر لكى تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الـــثروة الخاضعة لها على أساس عقدى، لا تناسب العصر الحديث بكل تطوراتـــه وتغيراته. لذا فقد ظهر تيار آخر يؤسس فـــرض الضـــريبة على نظرية

التضامن الاجتماعى.

ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعى La solidarité Sociale :

تقوم هـذه النظرية على فكرة أساسية مؤداها أن الأفراد يسـلمون بضرورة وجود الدولة، كضرورة سياسية واجتماعية، تحقق مصالحـهم وتشبع حاجاتهم . ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعى بموجبه يلتزم كل فرد بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسـب مقدرتـه التكليفيـة (المالية) ، كى تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمـات العامة لكافة المواطنين بلا استثناء وبغض النظر عن مدى مساهمتهم فـى تحمل الأعباء العامة. وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفـراد بالخدمات العامة رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبـالغ زهيـدة كأصحاب الدخول المحدودة ، وعدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمـات رغم قيامهم بدفع ضرائب كالمواطنين المقيمين فى الخارج.

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن نظرية التضامن الاجتمـاعى تقـترن بفكرة السيادة التى تمارسها الدولة على رعاياها،ومن ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة . وهذا يفسر إلزام الأجانب المقيمين فى الدولة، إقامـة عادية أو مستمرة، بالمساهمة فى الأعباء والتكاليف العامة وأداء الضريبـة المفروضة عليهم .

مما سبق، يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعى تمثـل الأسـاس القانونى الذى تستمد منه الدولة سلطتها فى فرض الضريبة على المقيميـن على أرضها من وطنيين أجانب.

المبحث الثالث

القواعد العامة التى تحكم الضريبة

يقصد بالقواعد العامة، التى تحكم الضريبـة، مجموعـة القواعـد والمبادئ التى يتعين على المشرع المالى الاسترشاد بها ومراعاتها بصـدد

تقرير النظام الضريبى فى الدولة. وهى قواعد ذات فائدة مزدوجة: فهى تحقق مصلحة المكلف، من جهة، ومصلحة الخزانة العامة من جهة أخرى. وواقع الأمر، أن تلك القواعد تعد بمثابة دستور عام ضمنى تخضع له القاعدة القانونية الضريبية. واحترام الدولة لتلك القواعد عند فرض الضريبة أمر حتمى ولا يحق لها الخروج عليها وإلا اعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة فى استعمال حقها فى فرض الضرائب ويمثل ظلما بينا للأفراد المكلفين بها.

ويعتبر " آدم سميث" أول من نظم تلك القواعد والمبادئ وصاغها فى كتابه الأول " ثروة الأمم". وتتلخص هذه القواعد فيما يلى:

أولا: قاعدة العدالة والمساواة Equality:

يتركز مفهوم هذه القاعدة على التزام الدولة، عند فرض الضرائب على المكلفين بها، مراعاة تحقيق مبدأى العدالة والمساواة فى توزيع الأعباء العامة بينهم.

وقد أثارت هذه القاعدة العديد من الجدل بين الكتاب الاقتصاديين، وتعرضت لتطور كبير وفقا للتطور الاقتصادى والاجتماعى الذى حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر.

وقد ذكر آدم سميث فى كتابه المشهور " ثروة الأمم" أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة فى النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أى بنسبة الدخل الذى يتمتع به كل منهم فى حماية الدولة ".

وفى إطار تفسير علماء المالية لهذه العبارة، ربطوا بين تحقيق العدالة وبين **الضريبة النسبية** التى بمقتضاها يتحدد سعر نسبى للضريبة من دخل الفرد. ومن ثم تكون النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة(الدخل مثلا) دائما واحدة، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة. واستنادا إلى هذه الفكرة إذا كان سعر الضريبة ١٠% مثلا وكان دخل الفرد مائة جنيه فإن ما يقتطع من هذا الدخل كضريبة هو عشر جنيهات أو خمسون

جنيها إذا كان دخله خمسمائة جنيه أو مائة جنيه إذا كان ألف جنيه وهكذا. وهذا الرأى الذى ساد فترة طويلة، وإن كان يرتكز على فكرة المساواة فى المعاملة بين الجميع دون تمييز أو تغيير فى سعر الضريبة، لايبرأ من النقد: فالضريبة النسبية تعد أشد وطأة على الطبقات محدودة الدخل من تلك مرتفعة الدخل،إذ يكون الاقتطاع بالنسبة للأولى أشد عبئا عليها مما يضطرها إلى حرمان نفسها من إشباع بعض حاجاتها الضرورية بالنظر إلى المبلغ المتبقى لديها بعد خصم مبلغ الضريبة. ففى المثال السابق مقدار ما يقتطع من الدخل لدفع الضريبة(عشرة جنيهات لذوى الدخل المحدود) يعد مبلغا ليس بقليل بالنسبة لضآلة المبلغ الذى يتبقي لـه (٩٠ جنيه) لا يكفى لإشباع حاجاته الضرورية.

ومن ثم فإن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة من فرض الضريبة،بل وأيضا لا تحقق المساواة بين المكلفين بعبء الضريبة.

ونتيجة لذلك، فقد اتجه علماء المالية فى العصر الحديث إلى ترك فكرة الضريبة النسبية والاتجاه إلى الأخذ بفكرة **الضريبة التصاعدية**. فتفرض الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة. فإذا كانت الدخول محدودة فإن النسبة التى تفرض تكون أقل من تلك المفروضة على ذوى الدخول المرتفعة. أى أن سعر الضريبة يتذبذب صعودا وهبوطا بحسب مقدار المادة الخاضعة للضريبة. مثال ذلك، إذا كان هناك ثلاثة أفراد دخل كل منهم على التوالى هو ١٠٠ جنيه و ٥٠٠ جنيه و ١٠٠٠ جنيه. فلو أخذ بنظام الضريبة التصاعدية وكان سعرها حسب هذه الشرائح الثلاث من الدخول هو ١٠% و ١٥% و ٢٠% فإن ما سيتم اقتطاعه هو ١٠جنيهات من الفرد الأول و ٧٥جنيها من الفرد الثانى و ٢٠٠ جنيه من الفرد الثالث.

ولا شك أن الضريبة التصاعدية تحقق قدرا أعلى من العدالة والمساواة بين المكلفين بها. فهى تستند إلى "قاعدة تناقص المنفعة الحدية" التى تقضى بأنه كلما زادت الوحدات التى يستهلكها الشخص من سلعة أو

خدمة ما كلما نقص مقدار النفع الذي يعود عليه من استهلاك الوحدة التالية . ولما كانت النقود هى وسيلة الحصول على السلع والخدمات ، فكلما زاد الدخل الذى يحصل عليه الشخص كلما نقص مقدار النفع الذى يعود عليه من إنفاق الوحدة الحدية (الأخيرة) من هذا الدخل. وبذلك تتحقق العدالة والمساواة بين شخصين أحدهما أقل دخلا من الآخر باعتبار أن سعر الضريبة المفروضة على الأقل دخلا تكون أقل من الأكبر دخلا. وبذلك تتساوى التضحية التى يتحملها كل منهما نتيجة فرض الضريبة على دخله. بالإضافة،إلى ما تقدم ، فإن الضريبة التصاعدية تحقق إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بصورة فعالة من أجل تخفيف حدة التفاوت بين دخول الفئات الاجتماعية المختلفة.

وفى إطار العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع فى تحمل عبء الضريبة، لابد من الحديث عن مبدأين هامين هما: مبدأ عمومية الضريبة الشخصية ومبدأ عمومية الضريبة المادية .

مبدأ العمومية الشخصية للضريبة : L'universalité personnelle

بمقتضى هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا. فالتزام الأفراد بالضريبة، بموجب هذا المبدأ ، لا يقتصر على مواطنين الدولة المقيمين بها بل يمتد ليطول المقيمين فى الخارج، إذا كان لهم أملاك فى داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية) . كما يشمل أيضا المقيمين فى إقليم الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية . وإذا كان هذا المبدأ عاما فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التى لا تفقده عموميته. مثال ذلك الاعفاءات المقررة لبعض رجال السلك الدبلوماسى بناء على اعتبارات العرف الدولى أو المجاملة الدولية،أو مبدأ المعاملة بالمثل.كذلك الإعفاءات التى ترد فى القوانين الضريبية لصالح بعض الأشخاص تحقيقا لأغراض اقتصادية أو اجتماعية معينة .

مبدأ العمومية المادية للضريبة L'universalité matérielle :
ويقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات فيما عدا ما ينص القانون الضريبى على استثنائه صراحة، كالأراضى البور أو المناطق الحرة، من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية ، فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية les impôts personnels ، الذى بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية فى اعتبارها عند فرض الضريبة شخص المكلف وظروفه ومركزه المالى وحالته الاجتماعية.فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة،ولكن بالنظر إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف [١]. مثال ذلك ، تقرير إعفاء للحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف، أو تقرير إعفاءات ضريبية بسبب الأعباء العائلية أو التمييز فى المعاملة الضريبية بين الدخول بحسب مصادرها ، حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية تفضيلية عن الدخل الناتج عن رأس المال.. وهذا المبدأ هو المعمول به بشأن الكثير من الضرائب وتأخذ به العديد التشريعات الضريبية فى الدول المختلفة .

---

(١) يقصد بالمقدرة التكليفية للفرد، مقدرة الأشخاص الطبيعية والمعنوية على المساهمة عن طريق دخولهم فى تحمل العبء للدولة. وتتوقف المقدرة التكليفية على عاملين:

-**طبيعة الدخل:** ويقصد بها أن تزيد المقدرة التكليفية للفرد كلما كان دخله أكثر استقرارا وانتظاما. ثم فإن دخول رأس المال تكون أقوى وأكثر استقرارا بالنسبة لدخول العمل. فالدخول الناشئة عن تملك وسائل الإنتاج تعد مستقرة ومنتظمة، بينما دخول العمال فهى متقلبة ونظرا لما يمكن أن يواجهه العامل من خطر البطالة مثلا .

-**استخدام الدخل:** أن المقدرة التكليفية للفرد لابد أن تحدد وفقا لنمط وطريقة استخدام الفرد لدخله، بحيث لا يكون الجزء المقتطع من الدخل كضريبة كبيرا فلا يستطيع الفرد أن يشبع حاجاته الضرورية والكمالية بالجزء المتبقى من دخله.

أما الضرائب العينية le Impôts rèeles، فإن المشرع لا ينظر إلى الظروف الشخصية للمكلف ولكنه يهتم فقط بالمادة الخاضعة للضريبة. وهذا النوع من الضرائب يقتصر فقط على الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة.

وجملة ما تقدم، أن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق أساسا فكرة العدالة والمساواة بين المكلفين بها، كى يتحقق لهم الشعور بالأمان والثقة والاطمئنان.

٢- قاعدة اليقين : Certainty :

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أى غموض أو إبهام. والغرض من ذلك، أن يكون المكلف على علم يقينى بمدى التزامه بصورة واضحة لا لبس فيها. ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدما موقفه الضريبى من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة. بالإضافة إلى معرفته لحقوقه تجاه الإدارة المالية والدفاع عنها.

٣-قاعدة الملاءمة فى الدفع : Conveniance of Payment:

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلاءم ظروف المكلفين بها، وتيسير دفعها وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته.

وتهدف هذه القاعدة ، فى حقيقة الأمر، إلى عدم تعسف الإدارة المالية فى استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات الربط والتحصيل. وتدعو اعتبارات الملاءمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التى يمكن أن تثور فى حالة مخالفة هذه القاعدة.

وقد نتج عن هذه القاعدة قاعدة "٠الحجز عند المنبع" وذلك بصدد

الضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع عند المنبع أكثر ملاءمة ويسر بالنسبة للمكلف والإدارة المالية فى ذات الوقت .

٤-قاعدة الاقتصاد فى النفقات : Economy in collection:

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق التى لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة، خاصة فى ظل الروتين والإجراءات المعقدة ، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها.ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه فى سبيل الحصول عليه.

وأخيرا، فإن كافة القواعد سالفة الذكر تدور فى فلك فكرتى العدالة والمساواة الضريبية، وما هى جميعها إلا تطبيقات لهما.

المبحث الرابع

أغراض الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة، يأتى فى مقدمتها الغرض التمويلى، باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأغراض المالية والسياسية والاقتصادية الأخرى. وقد تطورت تلك الأغراض بتطور دور الدولة.

ففى ظل المالية التقليدية ، عندما كانت تسود فكرة الدولة "الحارسة" كما سلف بيانه، كان الغرض من الضريبة غرضا ماليا بحتا. أى تحقيق إيرادات للدولة، تستطيع أن تواجه بها نفقاتها المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة. أى أن دور الضريبة كان محايدا كدور الدولة فى ذلك الوقت. بمعنى أنه لا يترتب على فرضها إحداث أى تغيير فى المراكز القانونية للأفراد بشأن توزيع الدخول، أو التأثير فى قراراتهم الاقتصادية المختلفة التى يجب أن تتخذ فقط وفقا لقوى السوق.

غير أنه مع تطور دور الدولة، وزيادة أنشطتها وتدخلها فى الحياة

الاقتصادية بصورة فعالة، تطورت أغراض الضريبة إذ أصبحت بمثابة أداة رئيسية فى يد الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. فهى تمثل أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية ، وإن كان استخدامها لتحقيق أغراض معينة يختلف بحسب طبيعة النظام الاقتصادى، وبحسب درجة النمو الاقتصادى. إذ يختلف دورها فى ظل الرأسمالية عن الاشتراكية ، وفى الدول المتقدمة عن الدول النامية.

كما أن للضريبة دورا هاما فى البلاد النامية، بصفة أساسية ، فى تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها إلى المشروعات التى تحقق أغراض التنمية. ولذا فهى تستخدم فى تشجيع المدخرات، والتأثير على الميل للاستثمار وتوجيهه إلى الأنشطة الاقتصادية التى تمثل البنية الأساسية

ومن أهم أهداف الضريبة فى العصر الحديث بصورة عامة، **الأهداف السياسية** سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية . ففى الداخل، تمثل الضريبة أداة فى يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا فى مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى ، وهى بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب. أما فى الخارج ، فهى تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية، مثل استخدام الرسوم الجمركية (كمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم الجمركية) من أجل تحقيق أغراض سياسية.

أما الأهداف الاقتصادية، كما هو الحال بالنسبة للدول الرأسمالية، فتتمثل فى تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الإنكماش لزيادة الإنفاق، وزيادتها فى فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية .كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادى معين، بمنحه فترة إعفاء محددة وإعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط، باعتباره نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية.

وأخيرا الأهداف الاجتماعية التى تتمثل فى استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومى لصالح الطبقات الفقيرة . مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبى تخفيف الأعباء الضريبية على ذوى الأعباء العائلية الكبـــيرة . كما تستخدم الضريبة أيضا فى تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية، كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التىتقدم خدمات اجتماعية معينـــة (دينيـــة أو اسرية..) من الضرائب . أو قد تساهم الضريبة فى المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة السعر على سلع الاستهلاك الضرورى ، كالخبز، وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التى ينتج عنها أضرار صحية مثل المشروبات الكحولية والسجائر.

وبالرغم من تعدد أغراض الضريبة فى العصر الحديث، إلا أنه مـــا زال الغرض المالى لها، باعتبارها أداة تمويلية فى المرتبة الأولـــى، لـــه الأولوية على باقى الأغراض.

الفصل الثانى
التنظيم الفنى للضرائب

يقصد بالتنظيم الفنى للضرائب تحديد كافة الأوضاع والإجـراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، فى ضـوء الضوابـط الاقتصاديـة الواجب مراعاتها ، وكذلك المشكلات الفنية التى تثور فى هـذا الصـدد ابتداء من تفكير الدولة فى فرض ضريبة معينة وحتى تمام دفعـها مـن جانب المكلف بها إلى خزانة الدولة .

وسنقسم دراستنا فى هذا الفصل إلى عدة مباحث على النحو التالى:

المبحث الأول :وعاء الضريبة.

المبحث الثانى: سعر الضريبة.

المبحث الثالث: ربط الضريبة وتحصيلها.

المبحث الرابع: المشكلات الاقتصادية المتعلقة بالضريبة.

المبحث الأول
وعاء الضريبة(*)

يقصد بوعاء الضريبةالمادة الخاضعة للضريبة ، أو محل الضريبـة نفسها. وقد تكون هذه المادة أموالا، (رأس مال ، دخل) أو أشخاصا.

وسنتناول بالدراسة موضوع وعاء الضريبـة، ومـا يثـيره مـن موضوعات أخرى على النحو التالى:

الفرع الأول : اختيار المادة الخاضعة للضريبة

الفرع الثانى: موضوع الضريبـة (دراسـة تفصيليـة للضرائـب المباشرة وغير المباشرة).

(*)Source of Taxtion , L'assiete de l'impots

الفرع الأول
اختيار المادة الخاضعة للضريبة

ونعني به اختيار موضوع أو محل الضريبة. وقد يكون موضوع الضريبة مالاً ، أو تصرفاً أو نشاطاً معيناً، أو حتى شخصاً .

وبناء على ذلك، فقد جرى العمل فى التشريعات المالية المختلفة على تقسيم الضرائب من حيث وعائها أو محلها إلى **أولا:** الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال .

ثانيا: نظام الضريبة الموحدة ،ونظام الضريبة المتعددة .
ثالثا:الضريبة المباشرة وغير المباشرة . وسنقوم بدراسة كل تقسيم فى مطلب مستقل على النحو التالى:

المطلب الأول
الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

(١)الضرائب على الأشخاص:

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة، فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم فى إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة .

وقد عرف التاريخ المالى الضريبة على الأشخاص منذ قديم الزمان. فعرفها الرومان والعرب، حيث كانت تفرض على غير المسلمين (الذميين)(١)فى البلاد الخاضعة للحكم الإسلامى، وكانت تقتصر على الذكور من البالغين . كما عرفتها مصر حتى أواخر القرن التاسع عشر وكانت تسمى بضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس ، لكونها تفرض على الشخص باعتباره "رأساً ".

---

(١) وهى ما تعرف بالجزية.

وضريبة الرؤوس تأخذ شكلين أساسيين ، ضريبة موحدة،أو ضريبة مدرجة. وقد انتشرت **ضريبة الرؤوس الموحدة في المجتمعات القديمة** البدائية لكونها كانت تتمشى مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية لتلك المجتمعات، حيث كان الأفراد متقاربين من حيث الدخول والثروات، بالإضافة إلى بدائية الإدارة المالية مما يصعب عليها تقدير وعاء الضريبة، بجانب سهولة تحصيلها. ولذا كانت تفرض ضريبة بسيطة موحدة على الأفراد، فيدفع كل فرد ذات المبلغ الذى يدفعه الآخرون الخاضعين للضريبة. و كانت الحصيلة الضريبية بسيطة لأن سعرها كان دائما مُنخفضاً لكى يتمكن ذوو الدخول المحدودة من دفعها.

ومع تقدم المجتمع وظهور الفوارق الاقتصادية والاجتماعية بين الأفراد ودخولهم، أصبحت الضريبة الموحدة لا تحقق العدالة المنشودة منها على الخاضعين لها، إذ أصبح الأفراد يتفاوتون فى مقدرتهم التكليفية. ولذا بدأ الاتجاه نحو **ضريبة الرؤوس المدرجة**. حيث كان المجتمع يقسم إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقاً لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية، وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد بالذات على سبيل الضريبة يختلف عن الطبقات الأخرى. وبالرغم من أن الضريبة المدرجة تبدو أكثر عدالة من الضريبة الموحدة، إلا أنها عدالة ناقصة. فالطبقة الواحدة تدفع نفس المبلغ مع أن دخول أفراد هذه الطبقة غير متساوية، فهى لا تعتد بالمقدرة التكليفية للأشخاص.

ومن أمثلتها الضريبة التى فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث قام بتقسيم المجتمع إلى أربع فئات هى: الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية، والطبقات الأخرى.

كما فرضتها فرنسا على الأسر عام ١٨٦٥ ، حيث قسم المجتمع إلى اثنين وعشرين فئة اجتماعية، فرضت على كل فئة ضريبة خاصة. كذلك عرفتها مصر حيث صدر مرسوم عام ١٨٧٥ وبموجبه قسم الأهالى

إلى ثلاث طبقات كل طبقة تدفع مبلغاً محدداً على سبيل الضريبة[1].

وتكاد تخلو التشريعات الضريبية الحالية للعديد من الدول من ضريبة الرؤوس بنوعيها الموحدة والمدرجة ، نظراً لكونها لا تحقق العدالة بين المكلفين بها، بالإضافة لما فيها من إهدار لكرامة الإنسان وحقوقه بجعله محلاً للضريبة.

الضرائب على الأموال:

نظراً للعيوب السالف ذكرها بشأن الضرائب على الأشخاص، فقد ساد الاتجاه نحو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة. وإما أن تكون الأموال رأس مال أو دخلاً . ورأس المال، هو مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال فى لحظة زمنية معينة (الثروة) سواء أخذت شكلاً عينياً ، كأرض أو عقار أو مبنى، أو شكل سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية(أسهم وسندات) أو مبلغ من النقود. والواقع فإن الثروة مفهوم أشمل وأعم من رأس المال.

أما الدخل،فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين ، قد يتمثل فى ملكيته لوسائل الإنتاج أو فى عمله أو كليهما معاً. ويأخذ الدخل صورة نقدية، كقاعدة عامة، فى المجتمعات الحديثة. وإن كان من الجائز الحصول على بعض أجزاء من الدخل فى صورة عينية. مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التى يقوم بإنتاجها ، أو استبقاء المنتجون لجزء من إنتاجهم لاستهلاكهم الذاتى(كالمزارعين). ويثور التساؤل حول أيهما أكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للأشخاص ، رأس المال أم الدخل؟

---

(١) وقد تم إلغاء هذه الضريبة فى مصر عام ١٨٨٠، تنفيذاً لاقتراحات لجنة التحقيقات العليا التى شكلت لفحص النظام المالى والضرائب فى مصر . انظر د. رفعت المحجوب "المالية العامة" الكتاب الثانى، دار النهضة العربية سنة ١٩٧١، ص٥٣. وفى نفس المعنى د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ١٤٢ .

شهد التاريخ المالى للمجتمعات الحديثة تطوراً كبيراً في هذا الصدد يتمثل فى كون الدخل يمثل أساساً لفرض الضريبة، بعد أن ظلت الثروة لفترة زمنية طويلة هى الأساس الأول لفرضها، خاصة فى العصور الوسطى وحتى بداية القرن التاسع عشر. ومع بداية النصف الأخير من القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين ، انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل، للأسباب التالية[1]:

(١)التطور الذى لحق الاقتصاد وتحوله من الاقتصاد العينى إلى الاقتصاد النقدى. فقد ترتب على ذلك زيادة أهمية الثروة المنقولة عن الثورة العقارية. ونظراً لصعوبة تقدير تلك الأخيرة من جانب الإدارة المالية، فقد أصبح الدخل الناتج عنها محل تقييم.

(٢)القيود التى فرضت على حق الملكية، وما يتفرع عنها من حق استغلال ، تمثلت فى شكل تنظيم علاقات استئجار الأراضى والمبانى للأغراض السكنية وغيرها مما أدى إلى تناقص أهمية الثروة العقارية.

(٣) استناداً إلى أن العمل أصبح مقياساً للقيمة ، فقد تزايدت أهمية الدخل الناتج عن العمل، وأصبح هو المعيار الذى يحدد درجة يسار صاحبه.

ومع ذلك فإن اختيار الدخل كتعبير عن المقدرة التكليفية، وبالتالى كأساس لفرض الضريبة، يثير مشاكل معينة[2]:

(١)ليست كل عناصر الدخل نقدية. فالبعض منها قد يكون عينيا، مثال ذلك الجزء من الناتج الزراعى الذى يستهلكه المنتجون وهو ما يسمى بالاستهلاك الذاتى، كذلك إقامة مالك المبنى فى العقار المملوك له أو فى بعض أجزائه . تلك العناصر العينية يصعب تقديرها.

---

(١) د. محمد دويدار ، مرجع سابق ،ص ١٧٩ .

(٢) د.محمد دويدار مرجع سابق، ص١٨٠، وفى نفس المعنى د.عبد الهادى النجار مرجع سابق، ص١٦٨.

(٢)بالنسبة للدخول النقدية قد يكون من الصعب الوصول إلى تقدير صحيح بالنسبة لبعضها، خاصة تلك التى لا يقوم أصحابها بإمساك دفاتر، أو تلك التى تحتمى وراء مبدأ سرية الأعمال الذى يعد من أسس نشاط المشروع الفردى.

(٣)أن التوسع فى مفهوم الدخل يؤدى إلى احتوائه على عناصر أخرى تقع بين الدخل ورأس المال، كزيادة رأس المال زيادة حقيقية بمرور الوقت ، وأن كان ذلك لا يرتكز على زيادة فى الطاقة الإنتاجية.

وبغض النظر عن تلك المشاكل ، فقد اصبح الدخل، بصورة أصلية، هو معيار المقدرة التكليفية التى تمثل الوعاء الأساسى للضريبة، وإن كانت الثروة ورأس المال يمكن الارتكاز عليهما فى بعض الحالات الاستثنائية.

المطلب الثانى

نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأمور التى تتعلق بالنظام الضريبى فى الدولة. فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذى يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات وفى ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التى تحكم الضريبة، السالف بيانها. واستناداً إلى ذلك تثور المفاضلة عند إجراء التنظيم الفنى للضرائب بين الاعتماد على نظام الضريبة الموحدة أو الأخذ بنظام يقوم على فرض عدة ضرائب ، تتخذ كل منها وعاءاً مالياً خاصاً بها .

وقد عرف التطور المالى لنظام الضريبة، منذ القدم ، خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر، نظام الضريبة الموحدة بل ودافع عنها الكتاب الاقتصاديون فى ذلك الوقت، إذ كانت الدولة تفرض ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما تحتاج إليه من موارد مالية .

والتأصيل التاريخي لهذه الفكرة ينبع من فكرة الضريبة الأساسية التي نادى بها "فوبان"[1] VAUBAN سنة ١٧٠٧ ، الذي اقترح إلغاء الضرائب التي كانت قائمة في ذلك الوقت، وإحلال ضريبة أساسية محلها أطلق عليها ضريبة العشور على الأراضي والدخول المنقولة. وقد اقترح "فوبان" أن تفرض الضريبة عينا بنسبة العشر على محصول الأرض، وبنسبة العشر أيضا على الإيراد الصافي للأموال الأخرى غير الأرض ، كالمنازل والمصانع، وكذلك على دخل العمل. وقد أوصى في ذات الوقت أن تفرض ضرائب أخرى غير مباشرة بجوار " الضريبة الأساسية" مثل الضرائب الجمركية والضرائب على الملح والمشروبات.

وقد أخذ " الطبيعيون" **بفكرة الضريبة الموحدة على الأرض الزراعية** ، على أساس كونها المصدر الوحيد للثروات ، وأن ملاك الاراضي هم الفئة الوحيدة التي تنتج إيرادا صافيا. ومن ثم ، فمن غير المجدي أن تفرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى. إذ أي ضريبة على هذه الطبقات يعني أن الملاك الزراعيين هم الذين يتحملون عبأها في النهاية. ويرجع ذلك إلى أن فرض الضريبة على دخول الفئات الأخرى، التجار والصناع مثلا، سيؤدي إلى رفع أثمان الخدمات التي تقدمها هذه الفئات لملاك الأراضي الزراعية بمقدار الضريبة، أي أن الضريبة في النهاية تقتطع من الناتج الصافي ، أي من دخل الملاك.

وقد أخذ الكاتب الأمريكي هنري جورج **بفكرة الضريبة الموحدة متخذا الريع العقاري** وعاء لها، أي الزيادة في قيمة الأراضي. واستند في ذلك إلى أن التقدم الاقتصادي والتطور العمراني وزيادة عدد السكان كل ذلك أدى إلى ارتفاع قيمة الأرض ، وأن ملاك تلك الأراضي يحصلون على الزيادة في القيمة الناتجة عن أسباب اجتماعية أو اقتصادية ، ليس لهم دخل في تحقيقها، مما يؤدي إلى التفاوت بين دخول طبقات المجتمع.

---

(١) انظر د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٣٦٨.

وبمرور الزمن يزيد التفاوت ، مما يستلزم تدخل الدولة بفرض ضريبة موحدة على الريع العقارى، لتقليل حدة التفاوت بين الدخول من جهة وكمصدراً للإيرادات من جهة أخرى.

وقد ظهرت آراء متعددة، فى هذا الصدد، تأخذ بفكرة الضريبة الموحدة على مصادر أخرى كالمصانع والمناجم أو مصادر القوى المحركة التى تستخدم فى أوجه النشاط الاقتصادى.

وفى الفكر المالى الحديث، نادى بعض أنصار الضريبة الموحدة بالأخذ بها على أساس **معيار الدخل العام** الذى يحققه الفرد خلال السنة من مصادر متعددة،لكونه أكثر تحقيقاً لفكرة العدالة والمقدرة التكليفية للمكلف. بالإضافة إلى أنه نظام يتصف بالبساطة والوضوح ولا يتطلب نفقات كثيرة فى الإدارة والتحصيل . فإدارة مالية واحدة تكون قادرة على تحصيل الضريبة والتصدى لكافة المشكلات التى يمكن أن يثيرها هذا النظام.

وبالرغم من كافة المزايا المتقدمة، فإن أنصار نظام الضرائب المتعددة الذى يفرض على أساس **تعدد** الأوعية الضريبية، **حيث تتعدد الضرائب**، يرون أن الضريبة **الموحدة** أصبحت لا تتوافق مع الأوضاع الاقتصادية المعاصرة وتوسع الأنشطة الاقتصادية. فتلك الأوضاع الجديدة تتطلب التوسع فى فرض الضرائب وتنوعها، لكى تستوعب كافة الثروات والدخول والأنشطة التى يمارسها الأفراد. كما أن نظام الضريبة المتعددة يفرض الضرائب بأسعار معتدلة لا يشعر الأفراد بعبئها، ومن ثم فلا يفكرون فى التهرب منها.

وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تمشياً مع التطور الاقتصادى، إلا أن المغالاة فى التعدد قد يؤدى إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها والإدارات المالية على السواء.

ولم تسر النظم الضريبية فى الدول المختلفة على منهج واحد فـــى هذا الصدد، وإن كانت الغلبة فى التطبيق المالى لدى العديد مـــن الـــدول لنظام الضريبة المتعددة.

المطلب الثالث

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة(*)

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشـــرة أهـــم تقســـيمات الضرائب على الإطلاق. فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين علـــى أن الضرائب المباشرة هى ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائـــب غير المباشرة هى ضرائب على التداول والإنفاق.

وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه حتى الآن لا يوجـــد معيـــار منضبط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب.

وقد اقترح الفقه المالى، فى هذا الصدد، عدة معايير للتفرقـــة بيـــن نوعى الضرائب محل البحث، وفقا للخصائص والسمات المشتركة بيـــن أنواع الضرائب المباشرة من جهة ، وأنواع الضرائب غير المباشرة مـــن جهة اخرى. وتتمثل فى ثلاث معايير رئيسية :

(١) معايير التفرقـــة:

أولا: المعيار القانونى:

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة الإدارة المالية بـــالمكلف مـــن حيث طريقة التحصيل. فإذا كـــانت الإدارة الماليـــة تفـــرض الضريبـــة وتحصلها بناء على كشوف أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بـــها، أى أن شخص المكلف محل اعتبار، وكان التحصيل يتم كل سنة فالضريبـــة هنا مباشرة، نظرا لأن العلاقة هنا مباشرة بين الإدارة الماليـــة والمكلـــف دون أى وسيط.

(*)Direct taxes,indirect taxes ,L'impôts directs ,L'impôts indirects

أما إذا كانت الضريبة تفرض دون أى علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية، بل يتم فرضها وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادى معين، دون ما اعتبار لشخص المكلف لعدم معرفة الإدارة الضريبة له فالضريبة هنا ضريبة غير مباشرة.

وإذا كان هذا المعيار الذى يقوم على أساس طريقة التحصيل وشخص المكلف يمكن تطبيقه كأساس للتفرقة بشأن العديد من الضرائب، إلا أنه ليس سليماً فى الكثير من الأحوال: فهناك بعض أنواع الضرائب التى يتم فرضها وتحصيلها بغير طريق الجداول الأسمية أو بغير طريق الاتصال المباشر بين المكلف والإدارة. فضريبة إيرادات القيم المنقولة تفرض على التوزيعات التى تتخذ صورة أرباح أو فوائد على الأسهم والسندات،اى دون اتصال مباشر بين الإدارة والمكلف وبغير طريق الجداول الإسمية .وبالرغم من ذلك فمن المسلم به فقهاً أنها من الضرائب المباشرة .

علاوة على ذلك فإن المشرع الضريبى يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة، بكشوف إسمية أو بدون كشوف، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت وفقاً للمعيار القانونى.

ويترتب على ما تقدم أن هذا المعيار وحده لا يعد معياراً منضبطاً وجامعاً للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

ثانيا: المعيار الاقتصادى:

وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذى يتحمل عبأها الضريبى بصورة نهائية، ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية.بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانونى يمكنه أن ينقل عبأها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلى.

ويستند هذا المعيار على إمكانية نقل العبء الضريبى من عدمه من شخص المكلف القانونى إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية.

ومن أمثلتها، الضريبة العامة على الإيراد، فهى ضريبة مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو ذات الشخص المكلف بها بموجب القانون. بينما تعتبر الضرائب الجمركية ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينقل عبأها إلى شخص المستهلك برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة،ومن ثم يختلف شخص من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبأها النهائى .

ومن النقد الموجه إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبى تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة التى لا يمكن التأكد منها سلفاً. فضلاً عن أن كل الضرائب قد ينتقل عبؤها وقد لا ينتقل. فالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وهى من الضرائب المباشرة، لا يستطيع المنتج وفقاً لهذا المعيار أن ينقل عبؤها إلى شخص آخر. وبالرغم من ذلك فإن هذا المنتج يستطيع أن ينقل عبؤها إلى شخص المستهلك فى أوقات الرخاء عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة . وبالعكس فإن الضريبة على الإنتاج ،وهى من الضرائب غير المباشرة التى يتحمل عبأها المستهلك، قد يفضل المنتج فى أوقات الكساد أن يتحمل بها دون نقلها إلى المستهلك وذلك بقصد بقاء سعر السلعة مناسباً للمستهلك ومن ثم يزيد الطلب عليها فتزيد إيراداته وأرباحه. بالإضافة إلى أنه من الممكن أن يقوم المكلف القانونى بالضريبة بنقل جزء من عبء الضريبة إلى آخر، فما هو التكييف القانونى للضريبة فى هذه الحالة؟

ولهذه الاعتبارات لا يمكن الاعتماد على المعيار الاقتصادى فى التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، نظراً لعدم انضباطه فى كثير من الحالات.

ثالثا: معيار الثبات والاستقرار:

يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة. فتكون الضريبة مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات والاستقرار، كالضريبة العقارية أو الضريبة العامة على الإيراد أى على الثروة والدخل. أما إذا كان محلها تصرفات عرضية متقطعة فإن الضريبة تكون غير مباشرة، كاستيراد أو استهلاك بعض السلع، أى على التداول والإنفاق.

ويعد هذا المعيار أكثر المعايير دقة فى التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. وبالرغم من ذلك فإن الضريبة على التركات التى تعد ضريبة مباشرة ، فى الأصل، فإنها وفقاً لهذا المعيار تعد ضريبة غير مباشرة.إذ أنها تدفع بمناسبة حدث عرضي وهو الوفاة، وعلى واقعة عرضية هى انتقال الملكية بالميراث وخصوصاً إذا كان سعرها منخفضاً بحيث يمكن دفعها من الدخل[١].

ولقد حاول الاقتصاديون البحث عن معايير أخرى بالإضافة إلى تلك المعايير الثلاثة. فهناك من استند إلى إمكانية التمييز بينهما على أساس المقدرة التكليفية للمكلف . فالضرائب المباشرة هى التى تقبل أن تكون محلاً لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف،أما الضرائب غير المباشرة فهى التى لا يمكن معها مراعاة ظروف المكلف الشخصية .

واستند البعض الأخر إلى أن الضرائب المباشرة هى التى تفرض على الدخل عند الحصول عليه، بينما الضرائب غير المباشرة هى التى تفرض على الدخل عند إنفاقه .

---

(١) لمزيد من الإيضاح . أنظر د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ١٤٩، د. باهر عتلم ، مرجع سابق، ص ١٣٠.

خلاصة القول، أن الفقه الضريبى والمالى لم يستقر على معيار محدد للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. ولذا فقد انتهى إلى أن هذا التقسيم فى ذاته غير مفيد ، وأنه من غير اللازم الاعتماد على معيار نظرى واحد للتميز بين هذين النوعين من الضرائب. بل من الممكن اللجوء إلى معيار عملي يتلخص فى اعتبار الضرائب على الثروة والدخل ضرائب مباشرة. أما الضرائب على الاستهلاك والتداول فهى ضرائب غير مباشرة مع إلحاق الضريبة على التركات[1] بالضرائب المباشرة نظراً لأن الإدارة المالية تلجأ إلى تقدير المال الخاضع للضريبة،أى التركة، تقديراً مباشراً . وتظهر أهمية التمييز بين نوعى الضرائب، من وجهة النظر الاقتصادية، فى ميدان الحسابات القومية. إذ تخصم قيمة الضرائب غير المباشرة، وتضاف قيمة الإعانات، من قيمة الناتج القومى الصافى مقدراً بثمن السوق للحصول على الدخل القومى والصافى مقدراً بنفقة عناصر الإنتاج[2].

(٢) تقدير الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

غنى عن البيان ،أن كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تمثلان وسيلتين متكاملتين لتتبع عناصر الثروة من دخل ورأس مال. ولا يمكن القول بأن إحداهما تفوق الأخرى فى درجة الأهمية.ولذا فإن كل نظام ضريبى يجمع بينهما، وإن اختلفت نسب الجمع أو التوليف بينهما من نظام إلى آخر وفقاً للاعتبارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة فيه.

وسنشير فيما يلى لمزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة من حيث:

(١)مدى ثبات الحصيلة:

ذكرنا من قبل أن الضرائب المباشرة تفرض على الثروات

---

(١) لمزيد من التفاصيل . أنظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٥٠.

(٢) أنظر د. باهر عتلم ، المرجع السابق، ص ١٣١ وفى الهامش.

والدخول، وهى عناصر تتميز بالثبات والاستقرار إلى حد كبير. ومن ثم فإن حصيلتها الضريبية تتميز بالثبات ليكون عناصرها(الدخل والثروة) لا تتأثر كثيراً بالتغيرات الاقتصادية. و أى تغير يستلزم وقتاً كبيراً لكى تتغير هذه العناصر، ومن ثم تتغير الحصيلة.

ومع ذلك فإن فكرة الثبات النسبى للحصيلة الضريبية فيما يتعلق بالضرائب المباشرة قد فقدت أهميتها فى الوقت الحاضر، خاصة أنها لا تناسب إلا بعض أنواع الدخول مثل الدخول الناتجة عن العقارات (إيجار الأراضى الزراعية والمبانى السكنية) ، أو الدخل الناتج عن العمل (الأجور وأراح المهن الحرة) ، أو من العمل ورأس المال (الأرباح التجارية والصناعية. إذ تكون تلك الدخول أكثر تأثراً بالتغيرات والأزمات الاقتصادية، خاصة فى فترات الانكماش وما يترتب عليه من بطالة فى الأيدى العاملة، وانخفاض فى مستوى الإنتاج والدخل القوميين. وبالتالى فإن حصيلة الضرائب تنخفض فى تلك الفترات. أى أن حصيلة هذا النوع من الضرائب على الدخول يتأثر ارتفاعاً وانخفاضاً بحسب الظروف الاقتصادية التى يتعرض لها الاقتصاد من وقت إلى آخر.

وبالرغم من ذلك ، فما زالت الضرائب المباشرة تحتفظ إلى حد كبير بالثبات فى الحصيلة، ليس فى صورته التقليدية ، فهى تحصل فى مواعيد ثابتة دورية ومنتظمة يجعلها تحتفظ بصفة الثبات النسبى.

أما بصدد الضرائب غير المباشرة، التى تفرض على الاستهلاك والتداول، أى على تصرفات غير ثابتة ومستقرة، فهى تصرفات عرضية ومتقطعة قد يقوم بها الأفراد أو لا يقومون بها، ومن ثم فإن حصيلتها الضريبية لا تتمتع بالثبات النسبى.

واستناداً إلى ما تقدم، فإنه يكون من السهل التقدير المسبق لحصيلة الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة . كذلك فإن توريد حصيلة الضرائب المباشرة إلى الخزانة العامة يتطلب مرور وقت طويل

لأنها تفرض على أساس سنوى فى حين أن حصيلة الضرائب غير المباشرة تورد منذ بداية السنة المالية إلى الخزانة لأنها تفرض على وقائع وتصرفات متقطعة تحدث كل يوم .

(٢)مرونة الحصيلة :

ويقصد بمرونة الحصيلة مدى إمكان زيادة الحصيلة إذا احتاجت الدولة إلى أموال إضافية فى ظروف معينة .

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة فهى تعد أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة. وإذا كانت تلك الصفة تعتبر ميزة فى ظل فترات الانكماش الاقتصادى ولأن حصيلتها الضريبية لا تنخفض كثيراً فى تلك الفترات أو أن انخفاضها يكون أقل من نسبة الانخفاض الحاصل فى الدخل القومى، فإنها تعد عيباً فى فترات الانتعاش الاقتصادى. إذ أن حصيلتها الضريبية لا تزيد إلا بنسبة أقل من تلك الحاصلة فى الدخل القومي. وهذه نتيجة طبيعية لميزة الاستقرار والثبات النسبى لحصيلة الضرائب المباشرة .

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن حصيلتها الضريبية تعد أكثر مرونة ، فهى ذات علاقة وثيقة بمستوى الأثمان. و تعد هذه الصفة ميزة فى فترات الانتعاش الاقتصادى، حيث ترتفع الأسعار ومن ثم تزيد حصيلة الإيرادات من الضرائب غير المباشرة. ولكنها تعد عيباً فى فترات الكساد الاقتصادى حيث ينخفض مستوى الناتج القومي والدخل القومى ومستوى الأثمان، ومن ثم حجم المعاملات ، مما يترتب عليه انخفاض فى حصيلة الضرائب غير المباشرة .

وواقع الأمر أن كلاً من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تتكاملان مع بعضهما كمورد هام لإيرادات الدولة فى فترات الإنكماش والانتعاش والأزمات الاقتصادية. فحيث تقل حصيلة إحداهما تزيد حصيلة الأخرى والعكس صحيح ، كما رأينا .

(٣)الاقتصاد فى النفقات:

تتميز الضرائب المباشرة، كقاعدة عامة، بقلة نفقــــات تحصيلــــها ، لأنها تفرض على عناصر ثابتة ومعروفة لدى الإدارة الضريبية(العقارات والدخول المختلفة) . فلا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لتقديرها كمـا لا تحتاج إلى إجراءات متعددة ومعقدة لحصرها وتصنيفــها وتحصيلــها. واستثناء من ذلك، ففى بعض الظروف،قد تزداد نفقات تحصيل الضرائــب المباشرة ، كالضريبة على الدخل فى الدول الصناعية المتقدمة، إذ تتطلـب موظفين أكفاء قادرين على تطبيــق النظــم المعقــدة المتقدمــة كنظــام التصاعد[١]، أو إذا رأت الإدارة المالية ضرورة بحث حالة كل ممول على حدة لتطبيق الاعتبارات الشخصية، أو إذا أرادت إحكــام منــع التــهرب الضريبى[٢].

أما بصدد الضرائب غير المباشرة، فإن نفقات تحصيلها تكون أكبر، وذلك لكونها تفرض على الإنفاق، وهذا يستلزم وجود عــدد كبــير مــن الموظفين على درجة عالية من الكفاءة والمهارة ، وإتباع إجراءات متعددة لمراقبة التصرفات التى تفرض على أساسها الضريبــة ولمنــع التــهرب الضريبى.

(٤)الملاءمة :

تتميز الضرائب المباشرة بأنها أكثر ملاءمة من الضرائــب غــير المباشرة. ويرجع ذلك إلى كون الإدارة المالية تعد كشوفاً بأسماء أشخاص المكلفين بها، أى أنهم معروفين لديها. وبالتالى يمكنها معرفــة الظــروف الشخصية لكل منهم، وإمكانية إعفاء ذوى الدخول المنخفضة أو تخفيــف العبء عنهم. فتستخدم كأداة فى يد الدولة من أجل إعادة توزيع الدخل بين

---

(١) د. باهر عتلم، مرجع سابق، ص١٣٣.

(٢) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٥٢.

الأفراد، من أجل تخفيف حدة التفاوت بين الدخول،كما يكون من الممكن تقسيط مبلغ الضريبة أو تأجيل دفعها.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة ،فشخص المكلف يكون مجهولاً للإدارة المالية، ومن ثم فإنه غير معروف لديها. ويترتب على ذلك عدم إمكانية تطبيق شئ من الملاءمة بالنسبة إليهم.

(٥)الوعى الضريبى:

تتميز الضرائب المباشرة بأنها تشعر المكلفين بها بواجباتهم الضريبية. ويرجع ذلك إلى أن المكلف يدفع الضريبة فى شكل تضحية بجزء من دخله إلى الدولة ، كمساهمة منه، كفرد فى المجتمع، فى تحمل جزء من أعبائها لمواجهة نفقاتها المتزايدة. ومن ثم ، فإن ذلك يدفعه إلى الاهتمام بالمشاكل العامة ومراقبة الحكومة فى تصرفاتها المالية والسياسية والاقتصادية . فيخلق لديه نوعاً من الوعى الضريبى لأهمية ما يساهم به فى تحمل أعباء الدولة .

وقد يكون لهذا الوعى جانب سلبى، يتمثل فى محاولة المكلفين التخلص من عبء الضريبة بالتهرب منها ،كلياً أو جزئياً، مما يؤدى إلى نقص فى حصيلتها.

أما الضرائب غير المباشرة، فلكونها تفرض على الإنفاق، فإن المكلف لا يشعر بها ، لأنها تدفع أساساً بواسطة المنتجين والمستوردين، ثم يقومون بنقل عبئها إلى المستهلك مباشرة، الذى يقوم بدوره بدفعها كجزء من سعر السلعة أو الخدمة . ويترتب على ذلك، عدم شعور الأفراد بواجبهم الضريبى، ومن ثم انخفاض الوعى الضريبى، خاصة أن كل ما يشعر به الفرد هو ارتفاع أسعار السلعة أو الخدمة بارتفاع سعر الضريبة المفروضة عليها.

(٦)النظام الاقتصادى:

تناسب الضرائب المباشرة أنظمة الدول المتقدمة، ولا تناسب كثيراً البنيان الاقتصادى للدول النامية. فانتشار ظاهرة الاستهلاك الذاتى فى الدول النامية،من جهة، وعدم إمساك دفاتر منتظمة،من جهة أخرى، يجعل من الصعب الاعتماد على الضرائب المباشرة للحصول على إيرادات منتظمة وثابتة لتغطية التزايد فى النفقات العامة.بالإضافة إلى أن ضعف الدخول فى تلك البلاد يجعل الإعفاءات التى تمنح للدخول المحدودة كبيرة، ومن ثم تنخفض حصيلة الضرائب المباشرة فى البلاد النامية.

وإذا كانت الضرائب غير المباشرة أكثر تناسباً مع الدول النامية، إلا أنها فى واقع الأمر تفرض على السلع الضرورية لضمان زيادة الحصيلة الضريبية.وإذا كان هذا يؤدى إلى زيادة الحصيلة إلا أنه يمثل عبئاً إضافياً على المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخول المحدودة أكثر من أصحاب الدخول المرتفعة.وبالتالى فهى لا تحقق قاعدة العدالة المنشودة منها.

(٧): العدالة:

استناداً إلى كافة العناصر السالفة الذكر، يمكن القول بأن الضرائب المباشرة تعد أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب غير المباشرة.

فالضرائب المباشرة ، تفرض على الدخل أو رأس المال وهى عناصر واضحة الدلالة على المقدرة التكليفية للمكلف. فيمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، كالأعباء العائلية وتكاليف الحصول على الدخل ، وطبيعة الدخل وحجمه، وإمكانية تقرير إعفاء كامل أو جزئى له بحسب هذه المقدرة .

أما الضرائب غير المباشرة ، فشخص المكلف مجهول، ومن ثم لا يمكن إدخال المقدرة التكليفية للمكلف عند تقريرها فى الاعتبار، ويتساوى عبؤها بالنسبة للجميع بدون تمييز. مما قد يمثل عبئاً إضافياً لفئة كبيرة من

المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخول المحدودة. وإن كان من الممكن التغلب على هذه المشكلة بفرض سعر مرتفع على السلع الكمالية وسعر متوسط على الاستهلاك الشائع وسعر منخفض على السلع الضرورية.إلا أن هذا لا يحدث من الناحية العملية، فكل دولة تسعى إلى ضمان وفرة الحصيلة دون مراعاة لتلك الظروف . ولهذا يطلق على الضرائب غير المباشرة أنها ضرائب غير ديمقراطية وغير عادلة.

واستناداً إلى ما سبق ، فإنه لا يمكن القول بأفضلية نوع معين من الضرائب على الآخر، بل لكل منهما عيوبه ومزاياه، ومن ثم فإن الجمع بينهما أفضل السبل للحصول على الإيرادات اللازمة لمواجهة ظاهرة تزايد النفقات العامة.

ونظراً لأهمية هذا التقسيم للضرائب المباشرة وغير المباشرة ، فسنقوم بدراستها بصورة تفصيلية فى الفرع الثاني المتعلق بموضوع الضريبة.

ولذلك سنقوم بدراسة نوعى الضرائب باعتبار أن كلاً منها يكمل الآخر على النحو التالى:

الفرع الثانى
موضوع الضريبة
المطلب الأول
الضرائب المباشرة

وضحنا من قبل أن الضرائب المباشرة هى تلك التى تفرض إما على الدخل أو رأس المال، ولذلك سنتناول كل من هذين النوعين بالدراسة باعتبارهما موضوع الضريبة المباشرة .

أولا: الضرائب على الدخل(*)

(١) ماهية الدخل:

يجدر بنا بداية أن نحدد ماهية الدخل. فالدخل فى المواد المدنية هو " مبلغ من النقود، يأتى من مصدر ثابت، بصفة دورية منتظمة". وكما يتضح من هذا التعريف أنه يشمل ثلاثة عناصر أساسية هى: النقدية، الثبات ، الدورية .

ويعرف بعض الاقتصاديين الدخل بأنه." الزيادة النقدية فى قيمة السلع والخدمات التى يستهلكها الشخص فى خلال فترة زمنية معينة" والبعض الآخر عرفه بأنه" مجموع نفقات الشخص الاستهلاكية مضافاً إليه أى تغيير فى صافى ثروته فى خلال فترة زمنية معينة"(١).

وأيا كان تعريف الدخل، فإن الضرائب على الدخل تحتل أهمية كبيرة فى الأنظمة الضريبية الحديثة، لكونها تستوعب أوجه النشاط الاقتصادى المختلفة. ومن ثم يمكن فرضها على كافة الدخول التى تتحقق من العمل أو رأس المال. فالضريبة على الدخل تعد من أهم الوسائل التى تمكنا من تحديد المقدرة التكليفية للفرد، وبالتالى الاقتطاع من دخله ما يناسب ظروفه الشخصية. بالإضافة إلى أنها تمثل مصدراً ثابتاً ودائماً للإيرادات العامة للدولة، تستخدمها الدولة لتحقيق العدالة الاجتماعية وباعتبارها وسيلة أو أداة فى يد الدولة لإعادة توزيع الدخل القومى لتقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية المختلفة.

وبغض النظر عن اجتهادات الكتاب الاقتصاديين فى محاولة وضع تعريف محدد ومنضبط للدخل، فإنه يمكن تحديد عناصر الدخل فى ثلاثة أمور رئيسية :

(*)Income taxes – impôts sur le revenu .

(١) لمزيد من التفاصيل ، أنظر د. باهر عتلم ، ص ١٣٥ وما بعدها.

قيمة نقدية: ويقصد بذلك أنه قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدى. فالدخل لا يقتصر على الدخول النقدية التى تأخذ شكل الأجر أو المرتب أو الربح أو الفائدة، ولكن يتسع ليشمل المنفعة أو الخدمة التى يحصل عليها الفرد طالما يمكن تقديرها بالنقود. مثال ذلك المنفعة التى يحصل عليها مالك العقار من السكن فيه.

صفة الدورية:يقصد بهذه الصفة أن الشخص يحصل على دخله بصورة دورية منتظمة. كأجر العامل الذى يحصل عليه كل أسبوع أو كل شهر حسب الاتفاق بينه وبين صاحب العمل. فصفة الدورية تستلزم وجود فترة زمنية محددة ، سواء كانت هذه الفترة أسبوعا أو شهراً أو سنة . كذلك تشمل هذه الصفة المرتبات والإيراد الناتج عن الملكية العقارية أو من التجارة أو المهن الحرة أو أرباح الأسهم ،حيث أن جميعها تعد من الدخول لكونها تحصل بصورة دورية ومنتظمة. واستناداً إلى ذلك، فإن أى دخل أو ربح عرضى يحصل عليه الشخص من المضاربة فى البورصة، أو من بيع عقار يملكه بقيمة أكبر مما اشتراه،أو من يكتتب فى نوع معين من السندات أجريت بينها قرعه وفاز فيها بالجائزة عن السند الذى يملكه، فتلك الإيرادات جميعها التى يحصل عليها الشخص بالرغم من كونها مبلغاً من النقود أو قابلة للتقدير النقدى ، لا تكتسب صفة الدخل لعدم توفر صفة الدورية والتجدد فيها .

ويلاحظ أن دورية الدخل تستوجب قيام الشخص باستغلال ثروته (العمل – ملكية عقارية..) حتى يحصل على دخل منها. وتمثل صفة الدورية نظرية أساسية فى الاقتصاد كركن من أركان الدخل.

مصدر مستمر:لابد أن يأتى الدخل من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار النسبى. وتلازم هذه الصفة صفة الدورية. فمن الطبيعى لكى تتحقق الدورية أن يأتى الدخل من مصدر مستمر. ومثال ذلك الأرض والعقار المبنى ، المشروع التجارى أو الصناعى،العمل أو الوظيفة، المهن

الحرة. فجميعها تعد من قبيل المصادر المستمرة أو القابلة للاستمرار بصورة نسبية .

ويمكن تقسيم الدخول وفقاً لمصدرها إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

(١)**رأس المال** : سواء كان عقارياً أو منقولاً. وهذا النوع يتمتع بأكبر قدر من الثبات والاستقرار. إذ أن رأس المال كمصدر للدخل يدوم ولا يتوقف على عمر الفرد. كما أنه يمكن تجنيب جزء من الدخل الناتج عنه لصيانته وحمايته من الاستهلاك لضمان بقائه واستمراره أكبر فترممكنة.

(٢) **العمل**: سواء كان عملاً ذهنياً أو يدوياً . ويتصف هذا المصدر بالدورية وإن كان لا يتمتع بنفس درجة الثبات والاستقرار التى يتمتع بها الدخل الناتج من رأس المال. وذلك لأنه يتوقف على عدة عوامل تتمثل فى قدرة الفرد نفسه على الإنتاج ، وعلى عمر الإنسان. ولذلك فإن الدخول الناتجة عن العمل تعامل معاملة ضريبية أقل من الدخول الناتجة عن رأس المال.

(٣)**رأس المال والعمل**: فقد يكون الدخل ناتجاً عن اشتراك كل من رأس المال والعمل. كما هو الحال بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية وهى تتصف بدرجة متوسطة من الاستمرار، ويتم معاملتها الضريبية فى منزلة وسطِ بين معاملة الدخل الناتج عن رأس المال والدخل الناتج عن العمل.

نظرية زيادة القيمة الإيجابية فى ذمة المكلف :[١]

ويتحدد الدخل وفقا لهذه النظرية بمقدار الزيادة الإيجابية التى تطرأ على ذمة الشخص الطبيعى أو المعنوى، خلال فترة معينة من الزمن. فما يحصل عليه الفرد، خلال فترة معينة، من نقود أو منافع وخدمات، يمكن تقويمها بالنقود، يعتبر دخلاً سواء تم ذلك بصور دورية منتظمة أو بصفة عرضية بحتة. وهنا تكمن نقطة الخلاف بين هذه النظرية والنظرية

---

(١) أنظر د. زين العابدين ناصر- مرجع سابق، ص ٣١١ وما بعدها.

السالفة التى تركز على صفة " الدورية" كركن من أركان الدخل .

ووفقاً لهذه النظرية فإن كل زيادة تطرأ على ذمة الشخص تعد من قبيل الدخول .أى أن الأموال الموروثة والهبات والوصايا وجوائز اليانصيب، تعتبر جميعها من الدخول لأنها تؤدى إلى الزيادة الإيجابية فى ذمة الشخص.

ووجه الانتقاد لهذه النظرية يكمن فى كونها قد وسعت من فكرة الدخل للدرجة التى يمكن فيها أن تشمل رأس المال. فواقع الأمر أنه إذا طرأت زيادة إيجابية فى ذمة الشخص لها طبيعة رأس المال، لا يمكن اعتبار هذه الزيادة من قبيل الدخل. فأنصار هذه النظرية قد جانبهم الصواب فى اعتبار الإرث والوصية والهبة والزيادة فى قيمة رأس المال من قبيل الدخول . نظراً لأن هذه العناصر لها طبيعة رأس المال.

ومما هو جدير بالذكر،أن بعض التشريعات الضريبية متأثرة فى ذلك بأفكار هذه النظرية ،قد فرضت الضريبة على بعض الدخول العرضية مما يعتبر خروجا على المفهوم التقليدى للدخل الذى يستلزم توفر صفة الدورية والانتظام .إلا أن هذا فى الواقع،يكون بغرض ملاحقة هذه الأوعية وإخضاعها للضريبة لسبب أو لآخر وليس بغرض توسيع مفهوم الدخل.

ولذلك فإن بعض التشريعات الضريبية لا تتقيد بمفهوم محدد للدخل، ولكنها قد تضيق أو توسع منه وفقا للأغراض التى تهدف إلى تحقيقها سواء كانت أغراضاً مالية أو اجتماعية أو اقتصادية. وهذا ما يفسر لنا أن الإدارة الضريبية قد تعفى بعض الدخول من الضريبة،كإعفاء الأعباء العائلية، لتحقيق أغراض اجتماعية. أو تعفى دخول السندات الحكومية من الضرائب على إيراد القيم المنقولة بقصد تحقيق أغراض اقتصادية تتمثل فى تشجيع الأفراد للاكتتاب بها .

وفى بعض الأحيان قد تخضع الإدارة الضريبية الدخول العرضية للضريبة، بالرغم من عدم توفر عنصر الدورية بها، وذلك بناء على نص قانونى. ومثال ذلك، ما تقضى به بعض القوانين من إخضاع كل من عمولة أو سمسرة عارضة لضريبة الأرباح التجارية ، أو فرض ضريبة على الإيراد الناتج من ملكية الأوراق المالية، الذى قد يتخذ شكل الجوائز أو اليانصيب أو مكافآت السداد أو الاحتياطى الذى يوزع على المساهمين، أو أى توزيع تجريه هيئة أو شركة من تلك التى تخضع توزيعاتها للضريبة. ويقصد المشرع من ذلك إحكام الرقابة على هذا النوع من الدخول وضبط واستقرار المعاملات.

وبناء على ما تقدم، فإن الدخل هو قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدى يتحقق بصورة دورية منتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار.

ويثور التساؤل عن تحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة، وهل هو الدخل الإجمالى أم الدخل الصافى؟.

الدخل الإجمالى والدخل الصافى:

يقصد بالدخل الإجمالى **revenu brut** كافة القيم النقدية أو القابلة للتقدير النقدى التى يحصل عليها الشخص نتيجة استغلاله مصدراً من مصادر الثروة.

بينما يقصد بالدخل الصافى **revenu net** ، ذات القيم مخصوماً منها المبالغ التى استلزمها استغلال مصدر الدخل لكى يأتى بهذه القيم.

ويمكن أن نفرق هنا بين نفقات أو تكاليف الدخل من جهة وبين استعمالات الدخل من جهة أخرى. حيث أن الأخيرة تعنى الأوجه التى ينفق فيها الدخل من استهلاك أو استثمار(١).

---

(١) أن استعمالات الدخل تأخذ صوراً مختلفة ليس لها حصر ــ ومثالها استعمال جزء من الدخل فى الاستهلاك كالنفقات الشخصية المتعددة اللازمة للشخص ولمن =

وجدير بالذكر أنه لا توجد قاعدة واحدة لكافة أنواع الضرائب التى تفرض على الدخل. فبعض منها يفرض بحسب طبيعتها على الدخل الإجمالى، كضريبة إيرادات القيم المنقولة (الأسهم والأوراق المالية) التى تفرض على كل ما يحصل عليه المكلف من توزيعات فى صورة فوائد،أرباح أو جوائز...،دون خصم تكاليف الدخل منها. والبعض الآخر يفرض على الدخل الصافى أى بعد خصم تكاليف الحصول عليه. كضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وضرائب المهن الحرة.

ويقصد **بتكاليف الدخل** كل ما ينفقه الشخص من أجل الحصول على دخله. وهى تختلف بحسب طبيعة الدخل ذاته أو نوعه أو ظروفه الخاصة. وغنى عن البيان، أنه عادة ما يكون موضوع تكاليف الدخل محلاً للنزاع بين الإدارة الضريبية وشخص المكلف. فالإدارة الضريبية تجد من مصلحتها تقليل حجم النفقات حتى يتم فرض الضريبة على حجم أكبر من الوعاء ، بينما يرى المكلف أن يزيد من حجم النفقات الواجبة الخصم من الدخل الإجمالى لتحديد اقل صافى دخل يخضع للضريبة.

وفى بعض الأحيان يتدخل القانون[١] لتحديد ماهية التكاليف التى تخصم، والنسب التى يجرى الخصم طبقاً لها، وشروط إجراء الخصم وإلى غير ذلك. وقد يقرر القانون مبدأ الخصم ويشير إلى أمثلة للمبالغ التى تخصم ، تاركاً المجال لإعمال القياس عليها وخصم أى مبلغ شبيه يكون تكليفاً على الأفراد.

وقد استقر الفقه والقضاء على تحديد بنود تكاليف الدخل الواجب خصمها من الدخل الإجمالى على النحو التالى:

=يتولى إعالته، أو فى الادخار كامتناع الشخص عن استهلاك جزء من دخله،أو فى الاستثمار كشراء أوراق مالية أو عقارات ،أو المساهمة فى تكوين مشروعات جديدة أنظر لمزيد من التفاصيل ، د. أحمد جامع، ص١٦٤.

(١) د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٢١٥ .

نفقات الاستغلال:وتتمثل تلك النفقات، بالنسبة لمشروع ما، فى ثمن المواد الأولية وأجور العمال وإيجار العقارات التى يشغلها المشروع والآلات والأدوات وفوائد القروض المتعلقة بمباشرة نشاط هذا المشروع ومصروفات الدعاية والإعلان.. الخ. بمعنى أنها كافة النفقات اللازمة لتسيير المشروع.

نفقات الصيانة:أى كل نفقات لها علاقة بإصلاح أو استبدال الأجزاء التالفة فى الآلات والمبانى والمعدات،على أن يكون ذلك ناتجاً عن الاستعمال العادى لها، ونفقات الكشف الدورى على المبانى والمعدات.

نفقات الاستهلاك:وهى المبالغ التى يقتطعها المشروع من أرباحه بصورة ثابتة كل فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة، كمقابل لما يطرأ على الأصول الإنتاجية من قدم أو عطل أو استهلاك، نتيجة للاستهلاك العادى. وتلك النفقات يستخدمها المشروع لكى يتمكن من إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول القديمة التى قد استهلكت بفعل الزمن.ويطلق على هذا النوع من الاستهلاك الاستهلاك الصناعى.وهو يختلف عن الاستهلاك المالى[1]والذى لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية.

هل الضرائب التى يدفعها المكلف تعد تكلفة على الدخل أم استعمالاً له ؟

من المتفق عليه، فى هذا الصدد، أن الضرائب التى تتعلق بقيام الشخص بنشاطه الذى ينتج عنه دخل تعد تكلفة على الدخل.فهذه الضرائب تخصم من الدخل الإجمالى، بمعنى آخر أن دفع هذه الضرائب يعد أمراً لازماً للحصول على الدخل.مثال ذلك الضريبة الجمركية التى تدفع على السلع المستوردة ، وضرائب الدمغة.أما الضرائب المفروضة على الدخل

---

(١) يقصد بالاستهلاك المالى ، قيام المشروع خلال حياته بسداد قيمة رأسماله وغيره من الديون إلى أصحابه .

لمزيد من التفاصيل أنظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٦٤.

ذاته فإنها تعد استعمالاً للدخل لكونها غير لازمة للحصول عليه، ومن ثم فهى لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم من الدخل الإجمالى قبل فرض الضريبة عليه. فهى لا تقرر إلا بعد الحصول عليه فعلا.

(٢)أنواع الضرائب على الدخل:

تنقسم الضرائب على الدخل إلى ضرائب تفرض على فروع الدخل، وهى ما يطلق عليها الضريبة النوعية على فـروع الدخـل، أو تفـرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذى يحققه الفرد من مصادر متعـددة وهى ما يطلق عليها الضريبة العامة على الدخل.

والجدير بالذكر، أن المشرع الضريبى لا يأخذ بمبدأ واحد فى هـذا الصدد. فقد يوسع من مفهوم الدخل أو يضيق منه بحسب الأغراض التـى يريد تحقيقها. وبذلك فإن الضريبة على الدخل تفرض وفقاً لعدة مفـاهيم تتمثل فيما يلى :

١-الضرائب النوعية على فروع الدخل:

تفرض الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة ، على أسـاس مصدر كل دخل. وفى هذا النوع تتعدد الأوعية الضريبية التـى تفـرض على أساسها الضريبة.

فالشخص الواحد من الممكن أن يقوم بعدة أنشطة، وبالتالى تتعـدد الضرائب المفروضة عليه بحسب مصدر كل دخل. فتفرض ضريبة علـى الدخل الناتج من رأس المال العقارى (ملكية العقارات)، أو الدخل النـاتج من رأس المال المنقول (ملكية الأوراق المالية)، أو الدخل النـاتج عـن العمل (الأجور والمرتبات، المهن الحرة)، أو الدخل الناتج عـن العمـل ورأس المال (الأرباح التجارية والصناعية) .

ويمتاز هذا النظام بتنوع أحكام الضريبة المطبقة بحسب مصدر كل دخل وطبيعته، من حيث أسلوب تقديره وتحصيله أو سعر الضريبة ذاتها.

ويؤخذ على هذا النظام أنه قد يكلف الدولة الكثير من النفقات ، وان حصيلته عادة ما تكون قليلة. بالإضافة إلى عدم إمكـــان تطبيـــق نظـــام الضريبة التصاعدية لعدم إتساع حجم الأوعية الضريبية . فضلاً عن عدم إمكان تطبيق فكرة شخصية الضريبة ومراعاة ظروف الممول الشـــخصية أو مقدرته التكليفية .

٢-الضريبة العامة على الدخل:

ويقصد بها الضريبة التى تفرض على مجموع الدخـــــل المتحقـــق للمكلف من مصادر متعددة. فيتم النظر إلى الممول بصورة شاملة وإلـــى إجمالى دخله المتحقق من أنشطته المختلفة ومصادر ملكيته المتعـــددة دون تمييز بينها . وبالتالى يمكن معرفة مقدرته التكليفية وحالته المالية التـــى لا يمكن التعرف عليها باتباع نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل.

واستناداً إلى ذلك، فلو كان الشخص يمتلـــك قطعـــة مـــن الأرض، ويمارس نشاطاً تجارياً ويمتلك أوراقاً مالية، فإن الضريبة تفرض علــــى إجمالى الدخل الذى يحققه من تلك المصادر المختلفة.

ويتميز هذا النظام بأنه أقدر على تحقيق فكرة العدالـــة الضريبيـــة. فيساوى بين الممولين المتساويين فى المقدرة المالية، بغض النظـــر عمـــا إذا كان الدخل من مصدر واحد أو من مصادر متعددة.(١)كذلك فإنه يتمـــيز بالبساطة وقلة النفقات نظراً لعدم تعدد عمليات الربط والتحصيل، وإن كان يتطلب فى الإدارة المالية قدراً كبـــيراً مـــن الكفـــاءة الفنيـــة والإداريـــة والمحاسبية. فضلاً عن ذلك يمكن إدخال الظروف الشخصية للمكلف فـــى

---

(١) مثال توضيحى: ففى حالة وجود اثنين من الممولين أحدهما يســـتمد دخلـــه مـــن مصدر واحد وقدره ألف جنيه ، وآخر يستمد من أربعة مصادر يعطى كل منـــها ٢٥٠ جنيهاً يبدو هذا الأخير من صغار الممولين بالنسبة لنظام الضرائـــب علـــى فروع الدخل، بينا يبدو الاثنان متساويان فى القدرة المالية، وفقا لنظام الضريبـــة العامة على الدخل.

الاعتبار التي تستوجب النظر إلى إجمالي الدخل الذي يحققه، ومن ثم مراعاة الحد الأدنى اللازم للميعشة والإعفاء للأعباء العائلية. وأخيراً فإن هذا النظام يمكن الدولة من تطبيق نظام الضريبة التصاعدية بصورة أدق مما يساهم في إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات محدودة الدخل.

ويؤخذ على هذا النظام، أنه يستلزم درجة عالية من الوعي الضريبي للأفراد المكلفين به. ذلك أن فرض ضريبة واحدة على الدخل يعني أن يكون عبؤها ثقيلاً عليهم، مما قد يدفعهم إما إلى إخفاء جزء من إيراداتهم أو التهرب من دفعها، وهذا يؤثر بالسلب على إجمالي الحصيلة الضريبية.

وجدير بالذكر أن الضريبة العامة على الدخل تفرض على دخل الأسرة بأكمله (زوج وزوجة وأولاد) بالنسبة للدول التي تأخذ بمبدأ واحدة الذمة المالية للزوجين مثل فرنسا. أما بالنسبة للدول التي تأخذ بمبدأ استقلال الذمة المالية فإن الضريبة العامة على الدخل تفرض على دخل كل فرد على حدة (الزوج والزوجة) مثل مصر والولايات المتحدة الأمريكية.

وبناء على ما تقدم، فإن لكل نظام مما سلف بيانه مميزاته وعيوبه، ولذا فإن أغلب التشريعات الضريبية تأخذ بنظام الجمع بين الضرائب النوعية على فروع الدخل والضريبة العامة على الدخل. بمعنى أن كل نوع من أنواع الدخول له ضريبة نوعية خاصة به تتوافق مع طبيعته، بالإضافة إلى فرض ضريبة واحدة على كافة الدخول المتحققة من كافة المصادر مرة أخرى كوعاء واحد لضريبة مكملة، هي الضريبة العامة على الدخل. وبذلك يمكن للدولة أن تجمع فيه مزايا كل من الضرائب النوعية والضريبة العامة على الدخل وخاصة فيما يتعلق بالمقدرة التكليفية للممول وظروفه الشخصية.

٣ ـ أساليب تحديد وعاء الضريبة:

إن تحديد وعاء الضريبة يشمل أسلوبين أساسيين:

(١) التحديد الكيفي لوعاء الضريبة.

(٢) التحديد الكمي لوعاء الضريبة.

١ ـ التحديد الكيفي لوعاء الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة):

إن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الاعتداد بالظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة. وهذا يستدعى التفرقة بين الضريبة العينية والضريبة الشخصية.

عينية الضريبة la realite de l'impôt: ويعني ذلك أن الضريبة تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف أو ظروفه العائلية أو الاجتماعية. فإذا فرضت ضريبة على الإيراد الناتج عن ملكية الأرض الزراعية، فإنها تعد ضريبة عينية إذا كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة، فلا فرق بين من يملك فداناً واحداً أو أكثر.

ولا تتطلب الضريبة العينية جهداً كبيراً من جانب الإدارة المالية بشأن تحديدها، كما لا تحتاج إلى إدارة على جانب كبير من الكفاءة. فهي تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها. وتمتاز أن حصيلتها غزيرة فهي لا تدخل في حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف، كما أنها لا تقرر أي إعفاءات.

وبالرغم مما تقدم، فإن الضريبة العينية لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية الذي يستوجب مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف. كما أنها غير مرنة فلا يمكن إحداث تغيير في حصيلتها بسهولة.

شخصية الضريبة la personalité de l'impôt: ومعناه أن الضريبة التي تفرض على الدخل تأخذ في الاعتبار المركز الشخصي والظروف

الشخصية للمكلف. فعند تحديد المقدرة التكليفية للشخص، لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عليه، ولكن لا بد من الأخذ في الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات المكلف نفسه تتمثل في:

(١) **المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف**: يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذاك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه بحد الكفاف. ويختلف هذا الحد من مجتمع إلى آخر، وفي داخل المجتمع من وقت إلى آخر. بالإضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية. وتتخذ بعض الدول من ذلك سلاحاً إما لتشجيع النسل أو لفرض عقوبة لغير المتزوجين، ويكون ذلك عادة بالنسبة للدول التي تعاني نقصاً في الزيادة السكانية. أو سلاحاً لتحديد النسل في الدول النامية التي تعاني من الزيادة السكانية.

(٢) **مصدر الدخل**: إن شخصية الضريبة تأخذ في اعتبارها مصدر دخل المكلف. فالدخل اناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناجم عن رأس المال. ويرجع ذلك إلى أن الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه كالمرض أو العجز أو الوفاة، بالإضافة إلى اختلاف مدة استثمار كل منهما. فالدخل المتولد من رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المتولد عن العمل. وهذا يستوجب معاملة كل منهما معاملة ضريبية مختلفة وفقاً لظروف كل منهما.

(٣) **المركز المالي**: إن شخصية الضريبة، لكونها تعتد بالمركز المالي للمكلف، تميز في المعاملة بين الدخول المختلفة، من حيث أحجامها وشرائحها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل (الضريبة التصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كي تتحقق المساواة في التضحية بين كافة المكلفين.

٢ ـ التحديد الكمي لوعاء الضريبة:

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي، أو

تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة. وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتتمثل في استخدام عدة أسس:

(١) طريقة المظاهر الخارجية[*]:

تقوم هذه الطريقة على أساس أن الإدارة المالية تعتمد في تحديد وعاء الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف والتي يكون من السهل على الإدارة المالية تقديرها. مثال ذلك، تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمنزله أو عدد النوافذ أو الأبواب أو عدد العمال أو الآلات المستخدمة وعدد السيارات التي يمتلكها... وغيرها من المظاهر الأخرى.

وقد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الضريبي الفرنسي في القرن التاسع عشر وحتى عام ١٩٢٥، حيث كانت تفرض الضريبة على الدخل على أساس مظاهر خارجية معينة تتمثل في عدد الأبواب ونوافذ منزل المكلف، استناداً إلى أن منزل المكلف الغني أكثر أبواباً ونوافذاً من منزل المكلف الفقير.

ويبدو واضحاً، أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بتقديم أي مستندات. إلا أنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة، ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة. ولذلك فلا يمكن الاستناد عليها لتقدير وعاء الضريبة. فهناك بعض الدخول التي لا يوجد لها أي مظاهر خارجية تدل عليها[١]، أو أن تكون تلك المظاهر مخالفة للحقيقة. كما أن هذه الطريقة لا تعتد بالظروف الشخصية للمكلف، بل قد يحقق المكلف خسارة معينة كل سنة، ومع ذلك يلتزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي لا تختلف بالطبع خلال هذه السنة، نظراً للثبات

(*) Méthode de signes extérieurs.

(١) دخل القيم المنقولة وفوائد الديون والودائع والتأمينات.

النسبي للمظاهر الخارجية. أي أن هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية.

ولذلك فإن هذه الطريقة لا تطبق إلا في النادر وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.

(٢) طريقة التقدير الجزافي[*]:

ترتكز هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديداً جزافياً، استناداً إلى بعض القرائن: مثل القيمة الإيجارية إذ تعد قرينة لتحديد دخل صاحب العقار، ورقم المبيعات تعد قرينة لمعرفة ربح التاجر، وعدد ساعات عمل الطبيب تعد قرينة على دخله، كذلك الحال بالنسبة لأصحاب المهن الحرة.

وإما أن يضع القانون تلك القرائن، وتسمى **بالجزاف القانوني**، حيث تحدد الإدارة المالية وعاء الضريبة بصورة جزافية، بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع. مثال ذلك: أن يعتبر دخل الزارع مساوياً للقيمة الإيجارية للأرض الزراعية التي يستغلها أو لمثليها أو لثلاثة أمثالها حسب نص القانون.

وإما أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة المالية والمكلف. وغالباً ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة **بالجزاف الاتفاقي**.

وتتشابه طريقة التقدير الجزافي مع طريقة المظاهر الخارجية، حيث أن كلاً منهما لا تعتمد على الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي، ومن ثم فإنهما يفتقدان الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة. وإن كانت طريقة التقدير الجزافي تعد أكثر دقة لكونها تعتمد على قرائن موضوعية تعبر بصورة أصدق عن مقدار الدخل الحقيقي.

(*) Méthode forfaitaire.

ويلجأ المشرع الضريبي إلى استخدام تلك الطريقة في بعض الحالات ويقصرها على حالات خاصة، مثل المكلفين الذين لا يملكون دفاتر حسابية منتظمة وأمينة، وفي حالة ما إذا كانت تلك الداتر تخالف الواقع. ويرجع ذلك القصر إلى أنها لا تؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل الحقيقي، بالإضافة إلى إمكانية تطرف الإدارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

(٣) طريقة التقدير المباشر(*):

تمثل تلك الطريقة، لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديداً أكثر انضباطاً ودقة من الطرق سالفة الذكر. إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة. وتتم هذه المعرفة بصورتين: إما بالإقرار وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية:

١ ـ الإقرار:

ويشمل الإقرار صورتين، إقرار المكلف وإقرار الغير:

أ ـ إقرار المكلف: la déclaration controlée: مؤدي هذه الطريقة أن يقوم المكلف بنفسه بتقديم إقرار في موعد يحدده القانون. ويتضمن هذا الإقرار عناصر ثروته أو دخله أو المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو يقيني.

ولضمان دقة صحة الإقرار، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة الإقرار وتعديله إذا بنى على غش أو خطأ[1]. فقد يلجأ المكلف إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض ضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي، فيكون للإدارة الحق في أن تلجأ إلى طريقة المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي

(*) Méthode de la Constation Directe.

(١) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ١٩٣.

للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة. وقد تفرض بعض التشريعات جزاءات جنائية أو مالية في حالة تعمد التهرب من الضريبة عن طريق تقديم إقرارات غير صحيحة.

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية: فهي من جهة تؤدي إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديراً منضبطاً، ومن ثم فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف. ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف والأعباء التي يتكفل بها. بالإضافة إلى إمكانية تطبيق مبدأ تصاعدية الضريبة، فتزداد الحصيلة الضريبية بنفس نسبة زيادة الدخول.

ومن الانتقادات التي وجهت لهذه الطريقة تدخل الإدارة الضريبية في شؤون المكلفين والاطلاع على أسرارهم للتأكد من صحة عناصر الإقرار. كما أنها تتطلب إدارة ضريبة على جانب كبير من الكفاءة والوعي لأحكام الرقابة على المكلفين منعاً من تهربهم من دفع الضريبة.

وبالرغم من ذلك، فإن هذه الطريقة تمثل أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة. وقد تبنتها العديد من التشريعات الضريبية.

ب ـ إقرار الغير: la déclaration par les tiers: بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف بالضريبة، بتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية. ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف وشخص الغير. مثال ذلك: أن يكون الغير مديناً[1] للمكلف بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كصاحب العمل الذي يقدم إقراراً إلى الإدارة المالية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على المرتبات. وغالباً ما يتم حجز هذه المبالغ وتوريدها للإدارة المالية قبل أن يحصل عليها العامل. وتعرف هذه الطريقة بالحجز عند المنبع[*].

(١) مزيد من التفاصيل، انظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٧٩ وما بعدها.

(*) Stoppage à la source. Deduction of tax at the source.

ومما هو واضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملاءمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة في إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح. فصاحب العمل يكون مجبراً على تقديم إقرار صحيح ومطابق للواقع ليتجنب الجزاءات التي يمكن أن توقع عليه في حالة المخالفة. بالإضافة إلى أن مبلغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبي باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الإجمالي.

وواقع الأمر، أنه وإن كان يبدو أن الغير هو الذي يلتزم بدفع قيمة الضريبة، فالحقيقة أن المكلف قانوناً هو الذي يتحمل الضريبة إذ أنها تقتطع من دخله مباشرة، أما الغير فيقتصر دوره على حجز الضريبة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية.

وتطبق هذه الطريقة بشأن تحديد وعاء الكثير من الضرائب، كالضريبة على المرتبات والضريبة على إيرادات القيم المنقولة، والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات، والضريبة على دخل الملكية العقارية (في العلاقة بين المالك والمستأجر).

وإزاء مميزات تلك الطريقة، فقد أخذت بها العديد من التشريعات الضريبية المختلفة لضمان دقة تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

٢ ـ التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يخول القانون للإدارة الضريبية حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة. ولذا سمي هذه الطريقة بالتقدير أو التفتيش الإداري.

ويكون للإدارة حرية واسعة في الالتجاء إلى كافة الأدلة للوصول إلى تحديد منضبط لوعاء الضريبة. ومن هذه الأدلة مناقشة المكلف أو فحص دفاتره. وعادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلى طريقة التقدير المباشر في حالة تخلف المكلف أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبي، أو إذا كان الإقرار غير مطابق للواقع أو ينطوي على خطأ أو غش.

وقد أعطى القانون للمكلف حق الطعن في صحة التقدير وفقاً لقواعد الطعن المقررة. ومن حقه إثبات عدم تمكنه من تقديم الإقرار لظروف طارئة أو لسبب قوة قاهرة.

ثانياً: الضرائب على رأس المال:

تمثل الضرائب على رأس المال النوع الثاني من الضرائب المباشرة. وسنستعرض فيما يلي المقصود برأس المال ثم نحدد أنواع الضرائب التي تفرض عليه.

(١) ماهية رأس المال:

بداية لا بد أن نحدد تعريفاً لرأس المال capital. فيعرف «بأنه مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة في لحظة زمنية معينة، سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة». فتقدير رأس المال يتم في لحظة زمنية معينة.

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من رأس المال: رؤوس الأموال العقارية (الأراضي، المنازل) ورؤوس الأموال المنقولة (الديون والأوراق المالية كالأسهم والسندات والحقوق الذهنية). كما يوجد رؤوس أموال منتجة (العقارات المبنية) ورؤوس أموال غير منتجة (التحف، المجوهرات والأراضي المعدة للبناء).

ومما هو جدير بالذكر، أنه يشترط أن يكون وعاء الضريبة هو رأس المال أو الثروة ذاتها وليس الدخل الناتج عن رأس المال أو الثروة. ولا يشترط أن تكون الضريبة على رأس المال شاملة، بمعنى أن تفرض على كل رأس المال وليس على جزء منه. ولذلك فإن الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال تعد من الضرائب على رأس المال بالرغم من كونها تفرض على جزء منه لأنه يمثل الزيادة المتحققة في قيمته أي أن رأس المال ذاته هو وعاء الضريبة.

وتفضل المالية التقليدية نظام ضرائب الدخل على ضرائب رأس المال،

نظراً لأن الأول يتوفر فيه عنصر الدورية والتجدد بينما في حالة رأس المال فهو ثابت وغير متجدد وإن كان قابلاً للزيادة أو النقصان. وباعتبار، أيضاً، أن الضرائب على رأس المال تهدد بالقضاء على أصول رؤوس الأموال بمرور الزمن. وفي المالية الحديثة احتلت الضرائب على رأس المال أهمية كبيرة نتيجة لتعددها وتنوعها.

(٢) أنواع الضرائب على رأس المال:

تنقسم الضرائب على رأس المال استناداً إلى دوريتها إلى نوعين أساسين:

الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل وهي ضرائب دورية متجددة، تفرض بنص القانون فيكون سعرها منخفضاً بحيث يستطيع المكلف أن يدفعها دون أن يضطر إلى اقتطاع جزء من رأسماله لأداء الضريبة. وأما النوع الثاني فهو الضرائب العرضية على رأس المال وهي التي ينتفى فيها عنصر الدورية والتجدد، وتفرض بناء على نص القانون، كما أن سعرها يكون مرتفعاً بالصورة التي يضطر فيها المكلف إلى التصرف في جزء من رأس المال ليتمكن من دفعها، بالإضافة إلى أنها تدفع مرة واحدة في مناسبة معينة.

وسنقوم بدراسة كل نوع على حدة:

أ ـ الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل:

بادىء ذي بدء، نوضح أن وعاء هذه الضريبة يكون رأس المال ذاته بالرغم من أن دفعها يتم من الدخل الناتج منه. ويتم تحديد رأس المال بموجب القانون. وعادة ما يكون سعرها منخفضاً حتى لا يؤثر على كيان رأس المال ذاته ووجوده وفي نفس الوقت لضمان دوريتها وتجددها. وعادة ما يكون سعرها ١٪ أو ٢٪ من قيمة رأس المال. وهي تختلف عن الضريبة على الدخل حتى إذا تساوى المبلغ الذي يدفعه المكلف في حالة فرض

ضريبة على رأس المال بسعر منخفض مع فرض ضريبة على الدخل بسعر مرتفع. مثال ذلك، إذا كان شخص يمتلك ١٠,٠٠٠ جنيه تأتي بدخل قدره ألف جنيه، وكان سعر الضريبة على رأس المال ١٪، أي مائة جنيه، وسعرها على الدخل ١٠٪، أي مائة جنيه أيضاً، فبالرغم من أن الحصيلة الضريبية الناجمة عنهما متساوية، إلا أن هناك العديد من الاختلافات سواء في معاملة العناصر الخاضعة للضريبة، أو في الآثار المترتبة على دفع كل منها. خاصة وأن هناك بعض عناصر الثروة لا تنتج أي دخل، ومن ثم لا يمكن فرض ضريبة الدخل عليها، مثل أراضي البناء، التحف، المجوهرات.

وقد تكون الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل وحيدة تفرض من جانب الدولة وتسمى بالضريبة الواحدة. أو قد تكون إحدى الضرائب التي يقررها التشريع الضريبي وتسمى بالضريبة التكميلية.

والضريبة الواحدة على رأس المال تتميز بأنها تصيب الأموال والثروات التي لا تصل إليها الضرائب على الدخل (التحف والمجوهرات) بالإضافة إلى أن فرض ضريبة عليها يدفع أصحابها أما بالتصرف فيها إلى الغير ليقوم باستغلالها أو يقوم بتحويلها إلى أموال منتجة، وفي كلتا الحالتين تمثل فائدة للاقتصاد القومي. كما أنها تتميز بسهولة الوصول إلى وعائها الضريبي ومن ثم تحقق العدالة المنشودة من فرضها.

ومن أهم الانتقادات التي وجهت إلى الضريبة الواحدة أنها عادة ما تكون ذات سعر مرتفع، كما أنها تؤدي إلى عدم مشاركة الدخول الناتجة عن العمل، وهي كثيرة، في وعاء الضريبة، مما يؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبية.

وإزاء تلك الاعتبارات، فإن الضريبة التكميلية على رأس المال يمكن أن تتلافى العيوب والانتقادات الموجهة للضريبة الواحدة على رأس المال. فهي تفرض على رأس المال بالإضافة إلى الضريبة على الدخل. وبذلك فهي تحقق مزايا متعددة. إذ تصل إلى عناصر من رأس المال لا تصل إليها

ضرائب الدخل، كما أنها تميز بين الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج من رأس المال. وأخيراً، تمثل نوعاً من الرقابة على إقرارات المكلف، فيكون من السهل على الإدارة الضريبية إجراء مقارنة بين إقرارات الثروة وإقرارات الدخل للتأكد من صحة العناصر والبيانات الواردة بها.

ونظراً لتلك المزايا فالسائد في التطبيق العملي هو الأخذ بنظام الضريبة التكميلية على رأس المال في العديد من التشريعات الضريبية.

ب ـ الضرائب العرضية على رأس المال:

وهي الضرائب التي تقتطع جزءاً من رأس المال، وتفتقد إلى عنصر التجدد والدورية، ولذلك فهي غير متكررة بل تفرض مرة واحدة لمناسبة معينة. ويمكن أن تقسم إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

(١) الضريبة الاستثنائية على رأس المال.

(٢) الضريبة على زيادة القيمة.

(٣) الضريبة على التركات.

١ ـ الضريبة الاستثنائية على رأس المال[*]:

تفرض هذه الضريبة على رأس المال بصورة استثنائية، في حالات الحروب والأزمات، مما يضطر الدولة، لمواجهة الزيادة في النفقات، إلى فرض ضريبة مرتفعة السعر على رؤوس الأموال للحصول على ما تحتاج إليه من إيرادات.

وعادة ما تفضل الدولة هذه الطريقة عن غيرها من الطرق[١] للاعتبارات الآتية: إنه في ظل تلك الظروف الاستثنائية يكون أمام الدولة ثلاثة خيارات:

(*) Le prelevement sur le Capital en temps de crise.

(١) د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٢٤٦.

(١) أن تفرض ضرائب عادية جديدة أو ترفع من أسعار الضرائب القائمة فعلاً. وربما لا يكون اتباع هذا الحل سهلاً بسبب التمزق الذي يحدث للاقتصاد الداخلي والاضطراب الذي يصيب الأفراد بسبب الحرب، والذي يؤدي إلى نوع من الخلل الذي يطرأ على حالة التوزيع القائمة بين الأفراد.
(٢) وقد تفكر الدولة في الاقتراض ولا تجد سبيلاً إليه إزاء تحملها سلفاً بقروض سابقة، مما يضطر الدولة إلى الالتجاء إلى الإصدار النقدي الجديد. إلا أنها قد تخشى ما قد يؤدي إليه من تضخم ورفع لمستوى الأسعار. وهما مشكلتان يعاني منهما دائماً الاقتصاد القومي في فترات الحروب، ويكون من اللازم اتباع السياسة المالية التي تساعد على الحد منهما، أو العمل على تلافيهما. وإزاء هذا الوضع لا تجد الدولة مناصاً من (٣) فرض ضريبة استثنائية على رؤوس الأموال لتتمكن بواسطتها من الحصول على القدر الذي يلزمها من إيرادات، ويساعد على التغلب على مشكلات الحرب، ويمكن الدولة من التخلص من عبء ديونها العامة.

وتفرض الضريبة الاستثنائية بسعر مرتفع، بحيث لا يمكن الوفاء بها من دخل رأس المال، ولكن لا بد أن يقتطع جزء أو نسبة كبيرة من الثروة أو رأس المال.

وتتميز هذه الضريبة بغزارة حصيلتها الضريبية في وقت قصير، لا يتأتى للدولة بالنسبة لأي ضريبة أخرى. كما أنها عادة ما تصيب الثروات ورؤوس الأموال التي كونها الأفراد خلال فترة الحرب. ومن ثم فإنها تحقق العدالة باقتطاع جزء كبير من هذه الثروات لاستخدامه في مواجهة ثقل الأعباء التي تتحمل بها الدولة في مثل تلك الظروف.

كما أنها تساهم في إعادة توزيع الدخل وفقاً لمقتضيات العدالة الاجتماعية، والحد من التفاوت بين الدخول وخاصة بالنسبة للفئات التي يطلق عليها أثرياء الحرب.

وأخيراً، تمثل أداة لامتصاص القوة الشرائية المتراكمة التي تؤدي إلى زيادة التضخم خاصة في فترات زيادة الطلب عن العرض، ومن ثم فإنها تؤدي إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

وبالرغم من تلك المزايا، إلا أن نطاق تطبيق هذه الضريبة ضيق جداً، ويرتبط فقط بالظروف الاستثنائية الطارئة. ويرجع ذلك إلى الانتقادات التي توجه إليها والتي تتلخص فيما يلي:

* إن ارتفاع سعر الضريبة يدفع المكلفين بها إلى محاولة التخلص من عبئها عن طريق إخفاء عناصر الثروة أو رأس المال، أو تهريبها خارج البلاد، خاصة بالنسبة للثروة المنقولة (الأوراق المالية والثروة النقدية..). وبالرغم من أن الدولة تحاول أن تحكم الرقابة على عناصر الثروة، كإحكام الرقابة على النقد، وإخضاع السندات لشروط معينة لتحصيل عائدها، إلا أن محاولات المكلفين للتهرب من الضريبة تظل مستمرة.

* إن فرض الضريبة الاستثنائية على رأس المال قد يؤدي إلى أضرار بالغة بالاقتصاد القومي، لأن جبايتها يتطلب محاولة التصرف في جزء من رأس المال، أي إلى تجزئته، ويترتب على ذلك الحد من قدرته على القيام بالعمليات الإنتاجية.

* إنها غير عادلة، حيث أنها تعاقب المدخر والمستثمر، وتميز بطريقة غير مباشرة من ينفق أمواله على الاستهلاك.

وبالرغم من ذلك، فإن اللجوء إلى هذا النوع من الضرائب لا يكون إلا بصورة استثنائية بحتة وفي ظروف عارضة ولذلك لا يجب التوسع فيها. لذا فإن لجوء الدولة إليها يكون في أضيق حدود وفقاً لقاعدة أن الضرورات تبيح المحظورات.

٢ ـ الضريبة على زيادة القيمة(*):

تمثل إحدى ضرائب رأس المال، التي تفرض على أي زيادة تحدث في قيمة رأس المال سواء كان عقاراً أو منقولاً، ولا يكون لإرادة المالك دخل فيها. مثال ذلك ارتفاع أسعار الأراضي بسبب الزحف العمراني إلى مناطق جديدة، أو قيام الدولة بأعمال المنفعة العامة كشق الطرق وإدخال المياه والكهرباء.

وتعد الضريبة على زيادة القيمة ضريبة على رأس المال، حيث تتخذ رأس المال أو الثروة وعاء لها وليس ما حدث من زيادة في قيمتها. فالدولة عندما تفرض ضريبة عليها تقصد تحقيق إيرادات مالية من جهة بالإضافة للأهداف الاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى.

وتنقسم هذه الضريبة إلى نوعين:

أ ـ الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية:

وهي الضريبة التي تفرض على كل زيادة في القيمة فيما يتعلق بالعقارات (الأراضي الزراعية، الأراضي المبنية. . .) بشرط ألا يكون لإرادة المالك دخل فيها، ولكنها راجعة لظروف تتعلق بالمجتمع. كالتقدم واتساع المرافق العامة والخدمات العامة التي تقدمها الدولة تمشياً مع السياسة التدخلية للدولة في الحياة الاقتصادية.

ومن أهم مبررات فرض هذه الضريبة، أن الزيادة تحدث لأسباب راجعة للمجتمع ذاته وليس لنشاط الفرد، ومن ثم يكون من المنطقي حصول الدولة على جزء من هذه الزيادة في شكل ضريبة. بالإضافة إلى أنها تحد من المضاربات على قيمة العقارات التي قد يستغلها مالك العقار لزيادة قيمته. كما أنها تساهم في الحد من التفاوت بين الدخول خاصة أن هذا التفاوت قد تم بغير إرادة المكلف أو نشاطه.

(*) L'impôt sur les plus-Values.

وقد وجه لهذه الضريبة العديد من الانتقادات، تتمثل في صعوبة وضع حد للتفرقة بين الزيادة في القيمة الناشئة عن تدخل المالك والزيادة الناشئة عن المجتمع وبغير إرادة المالك ونشاطه. كما أن تلك الزيادة قد تكون طارئة وليس دائمة مما يؤدي إلى تناقص الزيادة أو تلاشيها بعد زوال السبب. ومن المتصور أيضاً أن تكون الزيادة في القيمة زيادة ظاهرية وليست حقيقية، نتيجة تدهور قيمة النقود أو قوتها الشرائية، فليس من المقصود في الحالة الأخيرة أن تفرض ضريبة على الزيادة الصورية.

وإزاء هذه الاعتبارات، فإن الدولة لا تفرض هذه الضريبة إلا بصورة ثانوية دون الاعتماد عليها كضريبة أساسية. وغالباً ما تكون هذه الضريبة محلية ومقصورة على الزيادة المتعلقة بأعمال المنفعة العامة في منطقة معينة. مثال ذلك، ما نص عليه القانون المصري رقم ٢٢٢ لسنة ١٩٥٥[١] الخاص بفرض مقابل تحسين على العقارات التي يطرأ عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة. فمن حصيلة هذا المقابل، أو الإتاوة كما يسميها البعض، يعتبر مورداً من موارد المجالس المحلية التي تقع في دوائرها مناطق التحسين ويطلق عليها مقابل التحسين أو الإتاوة.

ومن الطرق التي استخدمت لفرض ضريبة زيادة القيمة العقارية أن يتم تحصيلها عند انتقال الملكية العقارية من المالك الأصلي إلى المالك الجديد، على أن يتم تحديد قيمتها بالفرق بين ثمن الشراء وثمن البيع مع إجراء خصم للمبالغ التي أنفقها المالك الأصلي علس سبيل التحسين أو الإصلاح. وقد جرى استخدام هذه الطريقة في ألمانيا سنة ١٩١١ وألغيت نهائياً سنة ١٩٤٤.

وقد اتبع القانون الإنجليزي، الصادر في ١٩ أبريل ١٩١٠، طريقة

---

(١) لمزيد من التفصيل انظر: د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٩٥، د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٢٥٥.

التقدير الدوري بواسطة الإدارة الضريبية. حيث تقوم الإدارة بتقدير دوري لقيمة العقارات وفرض الضريبة على كل زيادة في القيمة تحدث للعقار زيادة عن آخر قيمة قدرتها الإدارة. ولكن نظراً لصعوبة إجراء هذا التقدير وما يتكلفه من نفقات فقد صدر قانون بإلغاء هذه الضريبة ١٩٥٣.

ب ـ الضريبة على الزيادة في القيمة المنقولة:

تتم الزيادة في قيمة الأموال المنقولة لظروف خارجة عن إرادة المكلف بصورة محدودة للغاية. كالزيادة التي تحدث في الأوراق المالية من أسهم وسندات لأسباب اقتصادية، ولرغبة الدولة في تحقيق أغراض معينة، أو بسبب المضاربة عليها في البورصة وهو وضع شائع في العالم.

وتمثل مبررات فرض هذه الضريبة ذات مبررات فرض الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية، وخاصة للحد من المضاربة في البورصة وما يترتب عليها من آثار اقتصادية على جانب كبير من الخطورة، ليس فقط على مستوى الاقتصاد الداخلي ولكن على مستوى الاقتصاد الدولي.

ويوجه لهذا النوع من الضريبة نفس الانتقادات الموجهة إلى الضريبة على الزيادة في القيمة العقارية. ولذلك فإن تطبيقها العملي يتم في أضيق نطاق ممكن.

٣ ـ الضريبة على التركات:

تعتبر الضريبة على التركات من ضرائب رأس المال لأن وعاء هذه الضريبة تركة المتوفى، كما أنها تفرض في لحظة زمنية معينة عند حدوث واقعة الوفاة وانتقال هذه التركة إلى الورثة.

وقد عرفت هذه الضريبة في النظم القانونية منذ القدم. ففي مصر، عرفها المصريون القدماء منذ عهد الفراعنة. وقد تضاءلت أهميتها في العصور الوسطى حيث تحولت إلى مجرد رسم يدفعه الورثة إلى السيد الإقطاعي

مقابل موافقته على نقل أموال المورث إليهم. وقد عادت أهميتها مرة أخرى في القرن الماضي واستمرت حتى وقتنا الحالي.

وتبدو أهمية الضريبة على التركات، في الوقت الحالي، في أنها تؤسس على رابطة التضام بين الفرد والمجتمع. فالفرد لكي يتمكن من تكوين ثروته فإنه في حاجة إلى الحماية والأمان والخدمات التي قدمها له المجتمع. فمن البدهي، أن تشاركه الدولة التي ساهمت في تكوين هذه الثروة، اقتسام عناصر التركة مع ورثته عن طريق فرض ضريبة على التركات. بالإضافة إلى أنها تقلل من تركيز الثروات وتخفف من حدة التفاوت في توزيع الثروات وتحقق بذلك العدالة الاجتماعية.

ويمثل الهدف المالي التي تسعى إليه الدولة أهم مبررات فرض هذه الضريبة، خاصة أنها ضريبة تصاعدية. وتكمن سهولة فرض هذه الضريبة أنها تحصل من الورثة في الوقت الذي تنتقل فيه التركة إليهم، وبالتالي تزداد مقدرتهم الاقتصادية على الوفاء بها دون أي مماطلة أو تذمر من قبلهم. وذلك بعكس ضرائب رأس المال الأخرى.

ومن الانتقادات التي وجهت إلى هذه الضريبة، أنها تقلل من رغبة المكلف في الإدخار والاستثمار. نظراً إلى إحساسه بأن نسبة هامة من أمواله سوف تؤول إلى الخزانة العامة وحرمان ورثته منها. ويمكن الرد على ذلك بأن هذا قد يدفعه إلى العمل أكثر وزيادة استثماراته ومدخراته لكي يترك تركة لا تتأثر كثيراً باقتطاع جزء منها في صورة ضريبة.

ومن الانتقادات أيضاً التي وجهت إلى ضريبة التركات، أن الورثة قد يضطرون إلى التصرف في جزء من التركة لسداد دين الضريبة، مما قد يؤدي إلى إنقاص رأس المال القومي. ويمكن الرد على ذلك، أيضاً، بأن التصرف في جزء من رأس المال سيؤول إلى أفراد آخرين ولن يضيع هباء. ومن أخطر الانتقادات التي يمكن أن توجه إليها، محاولة المكلف التهرب منها، عن طريق التصرف في أمواله إما بالهبة أو الوصية حال حياته، أو

إلى تحويل استثماراته إلى مكتنزات يسهل إخفاؤها، (كالمجوهرات والتحف الثمينة). ويحاول المشرع أن يحد من هذا التهرب، بامتداد سريان الضريبة على الأموال التي تنتقل بالميراث وكذلك الأموال التي تنتقل بطريق الوصية والهبة والتصرفات التي يقوم بها المورث قبل وفاته بفترة معينة لصالح بعض ورثته.

ورغم هذه الانتقادات فما زالت الضريبة على التركات تمثل أهم الضرائب على رأس المال في التشريعات الضريبية المختلفة.

وتنقسم الضريبة على التركات إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

أ ـ الضريبة على مجموعة التركة: وهي التي تفرض على صافي عناصر التركة قبل توزيعها على الورثة أي بعد سداد كافة الديون. وهذا النوع يحقق إيرادات كبيرة لإمكانية تطبيق مبدأ تصاعدية الضريبة عليها، إذ لا تأخذ في الاعتبار شخصية كل وارث على حدة. بالإضافة إلى سهولة جبايتها.

ب ـ الضريبة على نصيب كل وارث: تفرض الضريبة بعد توزيع الأنصبة على الورثة، سواء انتقلت إليه الأموال بسبب الوفاة أو قبل الوفاة عن طريق الوصية أو الهبة أو غيرها من التصرفات الأخرى.

وتجد هذه الضريبة ما يبررها في أن الوارث هو الذي يدفع الضريبة وليس المورث، وبالتالي فمن المنطقي أن يتكون وعاء الضريبة من نصيبه في التركة، لأن هذا النصيب يمثل مقدار الزيادة في مقدرته الاقتصادية. بالإضافة إلى إمكانية مراعاة الظروف الشخصية المتعلقة بشخص الوارث، مما يحقق العدالة الضريبية.

ج ـ الضريبة المزدوجة على التركات:

إزاء الانتقادات والمزايا الموجهة لكل نوع من أنواع الضريبة على التركات، فقد يميل بعض فقهاء المالية العامة إلى الجمع بين الضريبتين.

باعتبار أن الضريبة على مجموع التركة تمثل ما يجب أن يدفع للمجتمع على أساس فكرة التضامن، والضريبة على نصيب الوارث تلائم فكرة زيادة قوة الوارث الاقتصادية.

وقد أخذ المشرع الضريبي المصري بنظام الضريبة المزدوجة في القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤٤ الذي نص على فرض رسم أيلولة على التركات (على أنصبة الورثة)، كما قضى المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ بفرض ضريبة على التركات في مجموعها. هذا وقد تم تعديل هذه الضريبة بعدة قوانين كان آخرها القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٩٨ الذي قضى أخيراً بعدم دستوريته.

المطلب الثاني

الضرائب غير المباشرة(*)

يطلق على الضرائب غير المباشرة ضرائب الإنفاق، لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه. لذا فهي تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة.

فالضرائب غير المباشرة تتعلق بتقدير الدخل بصورة غير مباشرة، بالنظر إلى وقائع وتصرفات معينة يقوم بها الفرد بصدد إنفاقه أو تداوله لدخله.

ومما هو جدير بالذكر، أن الضرائب غير المباشرة تحتل مكانة بارزة في الأنظمة الضريبية المختلفة، لغزارة الحصيلة الضريبية الناتجة عنها، بالإضافة إلى سهولة جبايتها. كما أنها تتناسب مع فكرة العدالة الضريبية. فكل فرد ينفق دخله بالصورة الملائمة له وفي حدود احتياجاته وقدراته، ولذلك فمن غير المتصور أن تفرض عليه ضريبة على الإنفاق غير ملائمة لمقدار ما ينفقه من دخله.

وتتفق كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الهدف، وإن

(*) Les impôts indirects.

اختلفتا في الوسيلة. فتفرض الضرائب المباشرة على الدخل عند الحصول عليه بصورة مباشرة، بينما تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل عند استخدامه أو إنفاقه برفع أثمان السلع والخدمات التي ينفق عليها، أي أن الاقتطاع يتم بصورة غير مباشرة.

ويمكن أن نقسم الضرائب غير المباشرة إلى نوعين رئيسين:

١ ـ الضرائب على الاستهلاك.

٢ ـ الضرائب على التداول.

أولاً: الضرائب على الاستهلاك:

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهي ضريبة متنوعة ومتعددة. ويمكن القول، أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التي يحتاج إليها.

وتتعدد الضرائب على الاستهلاك وفقاً لطبيعة الأنظمة الضريبية. إذ أن الأمر يتوقف دائماً على مدى حاجة الدولة إلى المال، فضلاً عن أهمية تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية من فرض الضريبة على الاستهلاك.

وبصورة عامة، يمكن تقسيم الضرائب على الاستهلاك إلى نوعين رئيسيين:

١ ـ الضرائب النوعية على الاستهلاك.

٢ ـ الضرائب العامة على الاستهلاك.

١ ـ الضرائب النوعية على الاستهلاك:

ويقصد بها الضرائب التي تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع والخدمات. فالدولة تقوم بفرض ضريبة غير مباشرة على قيام الفرد بشراء بعض أنواع السلع والخدمات، إما بهدف تحقيق أغراض مالية معينة تتمثل

في الحصول على مورد غزير تعتمد عليه في تغطية نفقاتها المتزايدة؛ أو بهدف تحقيق أغراض اجتماعية تتمثل في تجنب استهلاك سلع معينة كالمواد الكحولية والسجائر؛ أو لتحقيق أهداف اقتصادية تتمثل في تشجيع استهلاك سلع معينة (تشجيع المنتجات الوطنية) أو العزوف عن استهلاك سلع معينة.

وأياً كان الهدف الذي تسعى الدولة لتحقيقه من فرض ضرائب نوعية على الاستهلاك، فإن النظام الضريبي يقوم بتحديد أنواع السلع والخدمات التي يمكن فرض ضرائب الاستهلاك عليها، مع مراعاة اعتبارين[1]: **الأول**: الاعتبار المالي، الذي يقضي بفرض الضريبة على السلع كثيرة الاستهلاك ضماناً لوفرة الحصيلة. **والثاني**: الاعتبار الإنساني أو اعتبار العدالة، الذي يقضي باستبعاد السلع الضرورية التي تستهلكها الطبقات محدودة الدخل عن فرض ضرائب الاستهلاك.

ومثال الضرائب النوعية على الاستهلاك، الضريبة على استهلاك البنزين، السكر، البن، دخول الملاهي والسينما.

ويثير فرض هذا النوع من الضرائب نوعين من المشاكل، تتعلق أولهما باختيار السلعة الخاضعة للضريبة، وثانيهما بأسلوب تحصيلها.

أولاً: اختيار السلعة الخاضعة للضريبة:

يلتزم المشرع الضريبي، بصدد اختيار وتحديد السلع الخاضعة للضريبة، بالتوفيق بين اعتباري الحصيلة والعدالة، كما سبق إيضاحه. ولذلك فهو يقسم السلع الاستهلاكية إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

أ ـ السلع الضرورية: وهي السلع التي تستهلكها كافة طبقات المجتمع دون تمييز بينها، ولا يستطيع أي شخص الاستغناء عنها لإشباع حاجاته

(١) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٠٧.

الأساسية. وتتميز بأن ليس لها بديل في الإشباع، مثال ذلك: المواد الغذائية والأدوية.

ومما هو جدير بالذكر، أن هذا النوع من السلع، بالرغم من كونه يتميز بعمومية الاستهلاك لكافة طبقات المجتمع، إلا أن الطبقات محدودة الدخل تخصص جزء كبيراً من دخلها للحصول عليه. بل ولا نبالغ إذا ما قررنا، بأنه قد يصل الأمر إلى إنفاق الدخل بأكمله للحصول عليها. أما الطبقات الغنية فبالرغم من شرائها لهذا النوع من السلع، إلا أنها تخصص جزء بسيطاً من دخلها للحصول عليها. ولذا فإن الطلب على السلع الاستهلاكية يعد طلباً غير مرن. فمهما ارتفعت أثمان هذه السلع فإن هذا لا يؤثر على حجم الطلب الكلي عليها. بل إن ارتفاع الثمن قد يؤدي إلى زيادة الطلب عليها[1]، خاصة بالنسبة للطبقات الفقيرة.

وبالنظر إلى الاعتبار المالي وهدف الحصيلة، فإن هذا النوع من السلع يعد مجالاً خصباً لفرض الضرائب على استهلاكها، لكونها تحقق مصدراً وفيراً للحصيلة الضريبية.

أما بالنظر إلى الاعتبار الإنساني وهدف العدالة، فإن فرض الضريبة على هذا النوع من السلع يعد منافياً لتحقيق العدالة الاجتماعية. ويرجع ذلك إلى أن هذه الضرائب تفرض على الأفراد جميعاً، الفقراء منهم والأغنياء على السواء، بما يناسب استهلاكهم لهذا النوع الضروري من

---

(١) أن الطبقات الفقيرة تخصص جزءاً كبيراً من دخلها للحصول على السلع الضرورية والباقي تخصصه لشراء السلع الكمالية الأخرى، فإذا ارتفعت أثمان السلع الضرورية، فإن هذا لا يودي إلى قلة الطلب عليها بل بالعكس فإن الطلب عليها سيزيد (الخبز مثلاً) وسيخصص الجزء من الدخل الذي كان سينفق على السلع الكمالية لشراء السلع الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها ولا يوجد بديل عنها. وهذا يفسر أن الطلب على السلع الضرورية طلب غير مرن وفي بعض الأحيان يعد طلباً عديم المرونة.

السلع. إلا أن عبء الضريبة التي تتحملها الطبقات الفقيرة يكون ثقيلاً عليها، بعكس الحال بالنسبة للطبقات الغنية التي لا تكاد تشعر بهذا العبء مطلقاً، مما يجعل الضريبة عليها ضريبة غير عادلة. إذ أنها تتناسب عكسياً مع مقدار الدخل، فهي ضئيلة بالنسبة للدخول المرتفعة وضخمة بالنسبة للدخول المحدودة.

ونتيجة للاعتبارات السابقة، فإن الاتجاه السائد يتمثل في عدم فرض ضريبة على السلع الاستهلاكية الضرورية. بل تتجه الدول إلى دعم هذه السلع حتى يمكن بيعها بسعر أقل من ثمن تكلفتها من أجل تحقيق أهداف العدالة الاجتماعية.

ب ـ **السلع الكمالية**: ويقصد بها السلع التي لا تشبع حاجات أساسية للأفراد، ويكون الغرض من شرائها هو الرفاهية.

وتتميز هذه السلع بخصوصية استهلاكها، بمعنى أن فئات معينة من المجتمع هي التي تختص باستهلاكها، وهي الفئات مرتفعة الدخل التي تكون لديها القدرة على دفع مبالغ كبيرة للحصول عليها. كما تتميز بأن الطلب عليها مرن، بمعنى أنه كلما ارتفعت أثمانها كلما قل الطلب عليها والعكس صحيح.

ومن أمثلة هذا النوع من السلع، السيارات، الأجهزة الكهربائية والإلكترونية، الروائح العطرية النادرة والمستوردة.. وغيرها من سلع التكنولوجيا الحديثة.

ولذا فإن فرض الضريبة على السلع الكمالية يحقق اعتبار العدالة على الوجه الأمثل، لكون الطبقات الغنية وحدها هي التي تتحمل عبئها دون غيرها من طبقات المجتمع الأخرى. إلا أن هذه الضرائب لا تحقق هدف الحصيلة نظراً لعدم غزارة إيراداتها. ويرجع ذلك إلى أن الكميات التي تستهلك منها

غير كبيرة، كما أن الزيادة في أسعارها بصورة كبيرة سيؤدي إلى تقليل الطلب عليها بنسبة أكبر ومن ثم تنخفض إيراداتها الكلية وتقل حصيلتها الضريبية.

وبناء على ما تقدم، فإن فرض الضريبة على السلع الكمالية وإن كان يحقق اعتبار العدالة إلا أنه لا يحقق اعتبار الحصيلة.

وفي الواقع، إن معيار التفرقة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية غير دقيق أو واضح، ويختلف من مكان إلى مكان ومن زمان إلى آخر، أي أن التفرقة بينهما أمر نسبي. فالأدوات الكهربائية. مثلاً، إذا كانت تعتبر في الدول المتخلفة من السلع الكمالية، لا تعد كذلك في الدول المتقدمة. كذلك فبعض السلع كانت تعد في الماضي من السلع الكمالية مثل الهاتف والتليفزيون. ونتيجة لانتشار الوعي وارتفاع مستوى المعيشة والتقدم التكنولوجي فقد باتت من السلع الضرورية التي لا يخلو بيت منها في الدول المتخلفة والمتقدمة على السواء.

ج ـ السلع شائعة الاستعمال: ويقصد بها السلع عمومية الاستهلاك دون أن تكون ضرورية أو كمالية، أي أن فئة عريضة من المجتمع تستهلكها إلا أنها لا تصل إلى درجة السلع الضرورية. مثال ذلك: الشاي والسكر والبن والسجائر وخدمات السينما والمسرح.. وغيرها. وكما هو واضح فيمكن أن يطلق عليها سلع التعود.

وتتميز هذه السلع أيضاً بعدم مرونة الطلب عليها. فزيادة أسعارها بنسبة معينة لا يؤثر على حجم الطلب عليها بنفس النسبة، بل قد يقل الطلب عليها بنسبة أقل نظراً إلى تحكم العادة في غالبية الأفراد الذين يستهلكونها، وبالتالي فإن حجم الإيرادات الكلية يميل إلى الثبات والاستقرار.

وتمثل هذه السلع مجالاً خصباً لفرض ضريبة على استهلاكها، لكونها تحقق اعتبار الحصيلة. وإن كان يمكن انتقادها لكونها تمس دخول الطبقات الفقيرة ومحدودة الدخل بنسبة أكبر من دخول الأغنياء. إلا أن درجة النقد،

في هذا المجال، تكون أقل حدة من السلع الضرورية، لكونها لا تعد بالنسبة لهذه الطبقات بنفس درجة الضرورة والإلحاح في إشباع الحاجات الذي نراه في السلع الضرورية.

وخلاصة القول، أن الدولة تتأثر، وهي بصدد اختيار السلع التي تفرض عليها ضرائب الاستهلاك، بوضعها الاقتصادي والمالي، والموارد المتاحة لها من مصدار الإيرادات الأخرى. فإذا كانت الحالة الاقتصادية متدهورة، وكانت مصادر الإيرادات قليلة، فإن الغلبة تكون للاعتبار المالي وتفرض الدولة الضرائب على جميع أنواع السلع حتى الضرورية منها. أما إذا كانت الحالة الاقتصادية منتعشة، وكانت مصادر الإيرادات غزيرة، فإن الأولوية تكون للاعتبار الإنساني والعدالة وتفرض الدولة الضريبة على السلع الكمالية وحدها.

٢ ـ أسلوب تحصيل الضريبة:

قد يتم تحصيل الضريبة النوعية على الاستهلاك في آخر مرحلة، أي عند بيعها إلى المستهلك. مثل ضريبة الملاهي حيث تضاف قيمة الضريبة على سعر التذكرة، فيدفع المستهلك ثمن التذكرة متضمناً قيمة الضريبة باعتبارهما كلاً لا يتجزأ. أو قد يتم تحصيل الضريبة في مرحلة سابقة على البيع وتسمى هنا ضريبة الإنتاج، حيث يتم تحصيلها في مرحلة إنتاج السلعة أو عند عبور السلعة لحدود الدولة خروجاً أو دخولاً وتسمى بالضرائب الجمركية.

وسنتناول كل من ضريبة الإنتاج والضرائب الجمركية بالدراسة، باعتبار أن النوع الأول، الذي يتعلق بفرض الضريبة في آخر مرحلة للسلعة أي عند بيعها، لا يثير العديد من المشاكل.

أ ـ ضريبة الإنتاج: Taxes à la Production :

بعد أن يحدد المشرع الضريبي السلع التي يفرض عليها ضريبة

استهلاك، فإنه يقوم بتحديد المرحلة التي تحصل عندها الضريبة. وفي صدد ضريبة الإنتاج، فهي تفرض في المرحلة الأولى من إنتاج السلعة، ومثال ذلك، الضريبة التي تفرض على السجائر تحصل أساساً من المزارع الذي ينتج الدخان، أو من المصانع التي تنتج السجائر. أو عند دخولها كمادة خام إلى المصانع أو عند خروجها وهي تامة الصنع.

وأياً كانت المرحلة التي تفرض وتحصل فيها الضريبة، فإن المنتج هو الذي يقوم بدفع الضريبة، ويضيف مقدارها إلى ثمن السلعة، أي أن المستهلك هو الذي يتحمل عبئها في النهاية. ولذلك فإنه يكون من الأنسب أن تفرض ضرائب الإنتاج على آخر مرحلة من مراحل إنتاج السلعة حتى لا يتحمل عبئها أكثر من منتج، خاصة أن المستهلك هو الذي يتحملها في نهاية المطاف.

وغالباً، ما يقوم المشرع الضريبي بفرض ضريبة الإنتاج على السلع التي تنتج بكميات كبيرة وفي أماكن محدودة، أي السلع التي تتميز بتركز إنتاجها، وذلك لكي يضمن غزارة الحصيلة الضريبية، من جهة، والاقتصاد في نفقات تحصيلها، من جهة أخرى.

ومن أمثلة ضريبة الإنتاج، الضريبية على البنزين والسكر والكحوليات والأسمنت... وغيرها. وتعد ضريبة الإنتاج ضريبة عينية غير مباشرة، وهي قاصرة على بعض أنواع السلع دون غيرها. وهذا يتطلب من المشرع اختيار السلع التي تحقق هدف الحصيلة ولا تتنافى، في نفس الوقت، مع اعتبارات العدالة والاعتبارات الأخرى. وهي تعد ضريبة عينية لكونها لا تراعى ظروف الممول الشخصية الذي يتحمل عبئها، وإن كانت الدولة تراعى في تحديد سعرها طبيعة السلعة الخاضعة لها ومدى استهلاكها[١].

---

(١) د. عبد الكريم صادق بركات، د. يونس أحمد البطري، المالية العامة الدار المصرية الحديثة سنة ١٩٨١ ص ١١٦.

هذا ويطلق على ضريبة الإنتاج رسوم الإنتاج، وهي تسمية خاطئة نظراً لعدم وجود منفعة خاصة أو مقابل خاص يؤدي لدافع الفريضة لكي يطلق عليها اصطلاح الرسم. وإن كان شيوع استخدامها يرجع إلى ما درج عليه الأفراد من الخلط بين الرسم والضريبة. ويهمنا أن نؤكد، في هذا المجال، أنها تعد ضريبة بالمفهوم القانوني والعلمي المنضبط.

ب ـ الضرائب الجمركية(*) Custom Duties- Droits de Douane :

تعد الضرائب الجمركية أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الإطلاق، وخاصة الضرائب على استهلاك سلع معينة. ويرجع ذلك إلى غزارة الحصيلة الضريبية بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية على المستوى العالمي.

وتقوم الدولة بفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع دخولاً وخروجاً من وإلى إقليمها. ولذا فإنها تقسم إلى نوعين أساسيين: **ضرائب الاستيراد**، وتفرض بمناسبة دخول السلع الأجنبية إلى داخل حدود الدولة. **وضرائب التصدير**، وتفرض بمناسبة خروج السلع الوطنية خارج حدود الدولة.

وتفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع بقصد تحقيق عدة أهداف، يأتي في مقدمتها الهدف المالي. مثال ذلك الضريبة على استيراد السيارات والدخان نظراً لغزارة الحصيلة الضريبية مما يساعد الدولة على مواجهة ظاهرة تزايد نفقاتها العامة.

كما قد تهدف إلى تحقيق أغراض اقتصادية تتمثل في حماية الصناعات الوطنية. فتفرض الدولة ضريبة جمركية مرتفعة على سلع معينة بقصد رفع

(*) جرت العادة على استخدام لفظ «الرسوم الجمركية» على الضرائب الجمركية على نحو خاطىء لأنها ضرائب غير مباشرة بالمعنى الفني والقانوني لها، واستخدام لفظ الرسوم ما هو إلا خطأ شاع استعماله.

ثمنها في الداخل، أو عدم استيرادها على الإطلاق حماية للسلع الوطنية المماثلة لها. كذلك قد تفرض الدولة ضريبة على تصدير المواد الأولية والخام رغبة في الإبقاء عليها، كلياً أو جزئياً، داخل حدود الدولة لاستخدامها في الصناعات الوطنية. وأخيراً قد تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية وصحية معينة، مثل فرض ضريبة جمركية على المشروبات الكحولية.

ومما هو جدير بالذكر، أن الضرائب الجمركية، نوعاً وسعراً وحصيلة[1]، تعكس الأوضاع الاقتصادية المختلفة للدولة، وكذلك طبيعة بنيانها الاقتصادي. وتشكل الضرائب الجمركية نسبة عالية من مجموع حصيلة الضرائب في البلاد النامية، نظراً لارتفاع نسبة التجارة الخارجية لهذه البلاد في دخلها القومي، أي نسبة كل من الصادرات والواردات إلى الدخل القومي. وترتفع النسبة كلما كان حجم البلد صغيراً وكلما كان اقتصادها أكثر تخلفاً. كذلك يفسر ارتفاع نسبة الضرائب الجمركية بارتفاع الميل إلى استهلاك السلع المستوردة في البلاد النامية، مما يدفع بحكومات هذه الدول إلى فرض ضريبة جمركية مرتفعة على استيراد هذه السلع.

وبصورة عامة، تفرض الضرائب الجمركية على السلع المستوردة أو المصدرة، إما على أساس فرض نسبة مئوية معينة من قيمة السلعة وتسمى هنا **بالضريبة القيمية**، أو على أساس تحديد مبلغ معين على كل وحدة من وحدات السلعة سواء كانت هذه الوحدة وحدة قياس أو وزن أو حجم أو عدد، وتسمى هنا **بالضريبة النوعية**. ومثال الأخيرة أن تفرض ضريبة استيراد قدرها جنيه على كل متر قماش أو كيلو جرام من الدخان.

ولكل نوع من هذه الضرائب مزايا وعيوب: فالضرائب القيمية تتميز بالبساطة والوضوح وارتفاع حصيلتها بارتفاع قيمة السلعة ذاتها وانخفاضها

(١) د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٣٩٩.

بانخفاض قيمة السلعة. وهذا يحقق لها درجة عالية من المرونة في التطبيق، لأن سعرها يتناسب مع سعر السلعة حتى إذا كانت من نفس النوع[1]. ويؤخذ على هذه الضريبة، أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة على وجه الدقة مما قد يستوجب الاستعانة بخبراء ومثمنين لتقدير سعرها، خاصة وأن نسبة من العملاء قد يقدمون فواتير غير حقيقية عن قيمة وسعر السلعة المستوردة رغبة في التهرب الجزئي من الضريبة.

أما الضرائب النوعية، فتتميز بالبساطة وسهولة تحصيلها لأن سعرها يكون ثابتاً لا يتغير بتغير نوعية السلعة. وإن كان يؤخذ عليها أنها غير عادلة، إذ يكون عبؤها أثقل على الأصناف الرخيصة من الأصناف الغالية. ولذلك عادة ما يتم تقسيم كل نوع من السلع إلى عدة أقسام حسب اختلاف نوعها وجودتها، على أن تفرض على كل قسم ضريبة معينة تختلف عن الأقسام الأخرى. وأهم نقد يمكن أن يوجه إليها هو ثبات حصيلتها الضريبية رغم تغير قيمة السلعة الخاضعة لها، مما يستوجب إعادة النظر في مقدارها من وقت إلى آخر وتغييرها بتغير قيمة السلع وخاصة في أوقات التضخم وانخفاض قيمة النقود[2].

وإزاء ما تقدم، فعادة ما تلجأ الدول إلى الجمع بين نظامي الضريبة القيمية والضريبة النوعية عند تحديد سعر الضريبة الجمركية للاستفادة من مزايا كل منهما وتلافي عيوبهما.

وبالإضافة إلى التقسيم السالف الذكر، فإن الضريبة الجمركية يمكن أن تقسم إلى الضرائب المستقلة والتي تضعها الدولة بإرادتها المنفردة، **والضرائب الاتفاقية** التي تضعها الدولة بالاتفاق مع الدول الأخرى بموجب اتفاقية دولية.

---

(١) فالضريبة على أجهزة التلفزيون مثلاً، لا تكون واحدة ولكنها تختلف بحسب سعره ودرجة تقدمه وجودته وهذا يتفق أكثر مع مقتضيات العدالة.

(٢) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢١٥.

كذلك يمكن أن نفرق بين **الضريبة الواحدة** التي تفرض على السلع بعض النظر عن البلد الواردة منها، **والضريبة المزدوجة** التي تجمع بين الضريبة المستقلة والاتفاقية حيث تفرض على السلعة الواحدة ضريبة تضعها الدولة بإرادتها وضريبة أخرى تفرض بموجب اتفاقية دولية ولا تطبق إلا على السلع الواردة من البلاد التي عقدت معها هذه الاتفاقية.

وأخيراً يمكن أن تقسم الضريبة الجمركية، وفقاً للغرض منها، إلى **الضريبة الجمركية ذات الغرض المالي**. الذي يكون الهدف منها الحصيلة **الضريبية في المقام الأول، والضريبة الجمركية ذات الغرض الحمائي**، الذي يكون الهدف منها حماية بعض الأنشطة الاقتصادية والصناعات الوطنية كما أوضحنا من قبل.

مبدأ عمومية الضريبة الجمركية:

الأصل العام أن الضريبة الجمركية تتصف بالعمومية، بمعنى أنها تطبق على كافة السلع الخاضعة لها والتي تعبر حدود الدولة.

إلا أنه خروجاً على هذا الأصل. قد يقرر المشرع الضريبي بعض الاستثناءات على مبدأ العمومية بهدف تحقيق أغراض معينة. وعادة ما تتعلق هذه الاستثناءات بالضرائب على الواردات وتشمل نظام التجارة العابرة، ونظام رد الضريبة، ونظام الإعفاء المؤقت، وأخيراً نظام المناطق الحرة.

نظام التجارة العابرة Transit:

ويقصد بها السلع التي تعبر أرض الدولة، ليس بغرض الدخول إليها، ولكن بقصد الوصول إلى دولة أخرى. ويرجع إعفاء هذه السلع من الضريبة الجمركية إلى كونها لا تنافس السلع الوطنية، من جهة، والفوائد الاقتصادية والعائد المادي الذي يعود على الدولة التي تمر بها، خاصة فيما يتعلق بالتأمين عليها ونقلها، من جهة أخرى. كما أن من شأنها أن تنشط حركة

النقل الداخلي والبحري مما يجعل من الدولة مركزاً لتسويق المعاملات التجارية. وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على الحالة الاقتصادية للدولة.

نظام رد الضريبة «الدروباك» Drawback:

يقتضي هذا النظام قيام مستورد سلع معينة، خاصة المواد الأولية، بدفع الضريبة الجمركية المفروضة على هذه السلع على أن يكون من حقه أن يسترد قيمة هذه الضريبة إذا قام، خلال فترة زمنية معينة يحددها القانون، بإعادة تصديرها كما هي أو بعد تصنيعها.

والغرض من هذا الاستثناء، هو تشجيع حركة التصنيع والتجميع وتشغيل العمالة والمهارات الفنية، كما أنها لا تنافس السلع الوطنية حيث يعاد تصنيعها وتصديرها إلى الخارج، بالإضافة إلى العائد الذي تحصل عليه الدولة من النقد الأجنبي، مما يساهم في تدعيم اقتصادها خاصة بالنسبة للبلاد النامية.

نظام الإعفاء المؤقت Admission Temporaire:

يستلزم هذا النظام أن يتم دخول السلع أو البضائع المستوردة إلى داخل إقليم الدولة دون دفع أي ضريبة جمركية عليها، على أن يتم إعادة تصديرها خلال مدة معينة يحددها القانون. فإذا لم يتم تصديرها خلال تلك المدة أصبحت الضريبة الجمركية واجبة الأداء. ويبدو هذا النظام قريباً من نظام رد الضريبة. والحكمة واحدة في كلا النظامين، وهو إتاحة الفرصة لاستيراد المواد الأولية والسلع الوسيطة لتصنيعها وإعادة تصديرها مرة أخرى.

نظام المناطق الحرة: Zones Franches:

تلجأ العديد من الدول، بقصد تشجيع الاستثمارات الأجنبية، إلى إنشاء مناطق حرة داخل أراضيها. وتعتبر هذه المناطق، بالرغم من كونها تقع داخل إقليم الدولة، واقعة خارج حدودها من الناحية الجمركية. وبالتالي فإن

استيراد السلع إلى هذه المناطق وتداولها يتم بحرية كاملة دون أي قيود جمركية عليها حيث تتمتع بمرايا وحوافز ضريبية عالية[1].

ومما هو جدير بالذكر أن السلع الأجنبية المستوردة داخل المناطق الحرة يمكن عادة تصنيعها وتصديرها إلى الخارج بعد ذلك. وهي تعد غير قابلة للتداول داخل إقليم الدولة بنفس شروط الإعفاءات الجمركية. وبالتالي، فإذا اتجهت هذه السلع إلى داخل الدولة فإنها تخضع للضريبة الجمركية كأي سلعة أجنبية.

والغرض من إنشاء المناطق الحرة. هو تشجيع الاستثمارات الأجنبية داخل هذه المنطقة، مما يتيح الفرصة لتشغيل العمالة، وتنشيط حركة التجارة وجلب العملات الأجنبية وإقامة المنشآت التجارية والصناعية. أي أنها في النهاية تؤدي إلى تنشيط الاقتصاد الداخلي، خاصة وأن السلع المستوردة لن تستهلك في الداخل، ومن ثم فهي لن تنافس السلع الوطنية.

٢ ـ الضرائب العامة على الاستهلاك:

تفرض الضرائب العامة على الاستهلاك على مجموع السلع والخدمات التي يستهلكها الفرد. فتبدو كأنها ضريبة مفروضة على مجموع الإنفاق الاستهلاكي للفرد. وتتميز هذه الضريبة بأنها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص المستهلك.

وغني عن البيان، أن فرض الضريبة العامة على الاستهلاك لا يعني إلغاء الضرائب النوعية، السالف ذكرها، إذ من المتصور أن تفرض كل منهما جنباً إلى جنب.

---

(١) راجع في هذا الشأن: د. سوزي عدلي ناشد. ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وآثارها على اقتصاديات الدول النامية، دار المطبوعات الجامعية، سنة ١٩٩٩، ص ١٩٠.

وتتخذ الضريبة على الاستهلاك صوراً متعددة أهمها[1].

أ ـ الضريبة على المبيعات: وهي تلك الضريبة التي تفرض على المستهلك عند شرائه للسلعة أو الخدمة. ويطلق عليها ضريبة البيع بالتجزئة.

ب ـ الضريبة على المشتريات: وهي الضريبة التي تفرض على السلعة والخدمة في مرحلة وصولها إلى المستهلك، أي مرحلة تجارة الجملة. ويتم دفعها مرة واحدة عند بيع السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، الذي بدوره ينقل عبئها إلى تاجر تجزئة أخر وهكذا حتى يتحمل بها المستهلك النهائي.

ج ـ الضريبة على رقم الأعمال: وهي الضريبة التي تفرض في كل مرة من مرات انتقال السلعة بين مرحلة الإنتاج ومرحلة الاستهلاك. ويكون فرض الضريبة هنا على ثمن السلعة مضافاً إليه ربح البائع ومقدار الضرائب التي دفعت في كل مرة من مرات انتقال السلعة حتى وصلها إلى يد المستهلك. ومن ثم فإن حجم وعاء هذه الضريبة يكبر أو يتسع في كل مرة من مرات انتقال السلعة، بما يستدعى ضرورة فرضها بسعر منخفض يتناسب مع عدد مرات الانتقال التي تفرض بمناسبتها الضريبة، حتى لا يكون عبؤها شديداً على المستهلك الذي يتحملها بصفة نهائية.

وتمتاز الضرائب العامة على الاستهلاك بغزارة حصيلتها الضريبية لكونها تفرض على جميع سلع وخدمات الاستهلاك، مع إمكانية إعفاء ما هو ضروري منها كالمواد الغذائية والخدمات الطبية... وغيرها. إلى جانب إمكانية تطبيق سعر مرتفع على بعض السلع الكمالية. كذلك إمكانية استخدامها للحد من الاستهلاك ومحاربة التضخم ولتحقيق التوازن في ميزان

---

(١) لمزيد من التفاصيل انظر، د. زين العابدين ناصر ـ مرجع سابق ـ ص ٢٨٢ وما بعدها.

المدفوعات، وتشجيع الصادرات. فالمستهلك لا يشعر بعبئها لأن سعرها عادة ما يكون ضئيلاً بالمقارنة بثمن السلعة فهو يدفعها من خلال ثمن هذه الأخيرة.

ويعيب الضرائب العامة على الاستهلاك أنها تؤدي إلى رفع مستوى الأسعار، مما يمثل عبئاً على الأفراد خاصة أصحاب الدخول المحدودة، وهو ما يخالف اعتبارات العدالة. أضف إلى ذلك، أنها تلزم التجار والمنتجين بإمساك الدفاتر والحسابات الخاصة بالسلع التي ينتجونها أو يتاجرون فيها مما يمثل مضايقات إدارية لهم. ومن الانتقادات التي توجه لهذه الضريبة، أيضاً، أنها تفرق في المعاملة بين المشروعات الكبيرة والصغيرة[1] لصالح الأولى، حيث تدفع المشروعات الكبيرة الضريبة على رقم الأعمال مرة واحدة أو مرتين بسبب إتمام جميع عمليات الإنتاج المتعلقة بالسلعة في داخلها، ومن ثم فلا يتم تداول السلع بالنسبة لها كثيراً مما لا يؤدي إلى تكرار دفع الضريبة. أما بالنسبة للمشروعات الصغيرة فهي تضطر لشراء السلعة في آخر مرحلة من مراحل إنتاجها أو تداولها بعد أن تكون قد اجتازت مراحل كثيرة بين مشروعات مختلفة تحملت بالضريبة أكثر من مرة، خلال انتقالها من مرحلة إلى أخرى، مما يمثل عبئاً إضافياً على أصحاب المشروعات الصغيرة وإجبارهم على بيع السلعة بثمن مرتفع.

ومهما تكن الانتقادات التي وجهت إلى هذا النوع من الضرائب، فإن الضرورات الاقتصادية والمالية هي التي تدعو الدول إلى فرضها.

ثانياً: الضرائب على التداول:

بعد أن يحصل الفرد على دخله، فإنه قد يقوم باستهلاك جزء منه في

(١) لمزيد من الإيضاح. انظر، د. زين العابدين ناصر ـ مرجع سابق. ص ٢٨٤. ود. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢١٨.

شراء ما يحتاج إليه من سلع أو خدمات. وهذا الجزء من الدخل هو الذي يفرض عليه الضريبة على الاستهلاك سالفة الذكر. أما الجزء الباقي من الدخل فإما أن يدخره أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول جديدة، عقارية أو منقولة، أو يقوم بالتصرف بالبيع في الأموال الموجودة لديه إلى شخص آخر. وفي كلتا الحالتين فإن المشرع الضريبي يفرض ضريبة على تداول وانتقال الأموال بين الأفراد ويطلق عليها الضرائب على التداول.

ومن أمثلة الضرائب على التداول، ضريبة الدمغة والضريبة على التسجيل. ويطلق عليهما بصورة خاطئة رسوم، وهو لفظ شائع اعتاد الناس على استخدامه بدون قصد. فهي لا تعد رسوماً لأنها لا تدفع مقابل حصول الفرد على منفعة أو خدمة خاصة له، بل تفرض على واقعة تداول الأموال. وليس لها صلة بالمقابل الذي تقدمه الدولة عند إثبات انتقال الملكية أو تنظيم التصرفات القانونية من الناحية الإدارية. وفي الواقع، أن سعر هذه الضرائب أقرب إلى الاعتدال، وإن كان هذا لا يغير من التكييف الفني لها أو من طبيعتها القانونية كضريبة بالمفهوم الفني والقانوني.

ونظراً لأهمية كل من ضريبة الدمغة والضريبة على التسجيل فسنعرض لهما على النحو التالي:

أ ـ ضريبة الدمغة:

تفرض هذه الضريبة على عملية تداول الأموال وانتقالها من شخص إلى آخر، ويتم ذلك عن طريق تحرير مستندات كالعقود أو الشيكات أو الكمبيالات أو الفواتير أو السندات الإذنية. وينظم القانون طريقة تحصيل هذه الضريبة، أما بلصق طوابع دمغة على تلك المحررات، أو عن طريق دمغ المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك، كما هو الحال بالنسبة للشيكات.

ومما هو جدير بالذكر، أن استخدام ضريبة الدمغة في الدول النامية،

على وجه خاص، يتم بصورة واسعة كوسيلة لتحقيق الإيرادات المالية. فالمشرع الضريبي في تلك الدول يتوسع في فرض ضرائب الدمغة، ليس فقط بالنسبة لعمليات تداول الأموال، وإنما بشأن تقديم أي مخاطبات لبعض الجهات والمؤسسات الحكومية.

ب - الضريبة على التسجيل:

ويطلق عليها، مجازاً، رسوم التوثيق أو التسجيل. فالضريبة هنا تستحق عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص لآخر، أو عند توثيق عقد الملكية. فالضريبة على التسجيل تدفع عند توثيق التصرفات الناقلة للملكية لإثبات حق من انتقلت إليه. وغنى عن البيان، أن سعر الضريبة هنا غير ثابت، بل يختلف باختلاف قيمة المال موضوع التوثيق أو التسجيل. وتتميز هذه الضريبة بأنها تحقق اعتبارات العدالة لأنها تتناسب مع قيمة المال موضوع الضريبة، كما أنها تحقق اعتبارات الملاءمة حيث يتم تحصيلها عند تداول الأموال فيكون الشخص أكثر قدرة على الدفع في هذا الوقت على نحو خاص. كما أنها تمنح للمالك حجة إثبات للملكية في مواجهة الجميع، فمن مصلحة الشخص أن يوفي بها دون أن يتضرر أو يحاول التهرب منها.

ورغم هذا، فيجب على المشرع ألا يغالي في سعر هذه الضريبة، حتى لا يترتب عليها عرقلة تداول رؤوس الأموال وتعطيل جزء هام من النشاط الاقتصادي في الدولة.

المبحث الثاني

سعر الضريبة

يقصد بسعر الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها.

وقد عرف النظام الضريبي، على مر التاريخ، صوراً متعددة لسعر

الضريبة. فإما أن تكون الضريبة توزيعية أو قياسية (تحديدية)، وإما أن تكون الضريبة نسبية أو تصاعدية. وسنعرض لكل صورة على النحو التالي:

الفرع الأول

الضريبة التوزيعية(*) والضريبة القياسية(*)

يقصد **بالضريبة التوزيعية** تلك التي لا يحدد المشرع سعرها مقدماً، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية؛ وفي مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الأفراد ـ مستعيناً بالأجهزة الإدارية في المناطق المختلفة (المحافظات، مجالس المدن، مجالس القرى) ـ بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة، وحينئذٍ يمكن معرفة سعر الضريبة.

ولتوضيح ذلك، نفترض أن الدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملايين جنيه كضريبة على دخل العقارات المبنية في الدولة. فيقوم المشرع، مستعيناً بالأجهزة الإدارية المختصة في أنحاء الجمهورية، بتوزيع هذا المبلغ على المحافظات والمدن والقرى بنسب معينة، ثم يتم توزيع المبلغ الخاص بكل محافظة، مثلاً، على الأفراد المقيمين فيها والخاضعين لهذه الضريبة. وهنا فقط في هذه المرحلة يتم معرفة سعر الضريبة، الذي يعد النسبة بين مقدار الضريبة الذي يدفعه الفرد وبين مقدار المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) التي يملكها الفرد.

وقد كانت الضرائب التوزيعية منتشرة في الماضي لعدة اعتبارات لعل أهمها هو عدم حاجتها لإدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة لتقوم بدورها في تقدير المادة الخاضعة للضريبة في مرحلة أولى. بل كانت تكتفي بتحديد حصيلة الضريبة تاركة أمر توزيعها بين المكلفين للسلطات المحلية.

(*) L'impôt de répartition.

(*) L'impôt de quotité.

وبالرغم من انحسار دور الضرائب التوزيعية في الوقت الحالي، لدرجة اختفائها تماماً، إلا أنه يمكن تحديد مزايا هذه الضرائب وعيوبها كما يلي:

تمتاز الضرائب التوزيعية بقدرة الدولة على تقدير حصيلتها منها مقدماً. كما أنها تضمن تحقق هذه الحصيلة: وتفسير ذلك أن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتضامن[1]. فإذا لم يقم بعضهم بسداد حصته منها التزم الباقون بهذا السداد، بما يرتب مصلحة شخصية ومباشرة لكل مكلف بها في عدم تهرب أحد من المكلفين الآخرين من دفع الضريبة. إذ أن ذلك يعني زيادة العبء على الباقين. ومن ثم، فإن كل مكلف يمارس نوعاً من الرقابة على غيره مما يقلل من حالات التهرب الضريبي إلى حد كبير. كما تشرك الدولة مجالس الحكم المحلي في توزيع مبلغ الضريبة الواجب تحصيله، مما يؤدي إلى نشر نوع من اللامركزية المالية.

إلا أنه يعاب عليها أنها ضريبة غير عادلة. لأنها توزع على المكلفين على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة وليس على أساس المقدرة التكليفية لكل منهم. وقد يترتب على ذلك أن يدفع أحد المكلفين ضريبة أكثر من الآخر لمجرد اختلاف محل إقامة كل منهما، بالرغم من تساوي المقدرة التكليفية لكليهما أو تساوي دخلهما.

كما أنها تتسم بعدم المرونة، حيث تحدد الدولة ابتداء الحصيلة المطلوبة فيكون من غير المتصور إمكان إدخال تعديلات عليها بالزيادة أو النقصان لمسايرة أي تغيرات اقتصادية. بالإضافة إلى أن نظام الضرائب التوزيعية غير شامل، فلا يتصور تطبيقه إلا بالنسبة للضرائب المباشرة. إذ يكون شخص المكلف معروفاً مقدماً، وبالتالي يمكن حصر المكلفين على

---

(١) انظر، د. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، ص ٣٠٠ وكذلك، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٢٦.

نحو ثابت. وعليه فلا يتصور تطبيقه على الضرائب غير المباشرة. وأخيراً، فإن الضرائب التوزيعية تعبر بصورة محددة عن عجز الأجهزة الضريبية في الدولة[1] من حيث معرفة الأشخاص الخاضعين لها، وتحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتطبيق الأسعار الضريبية المختلفة، واتخاذ إجراءات الربط والتحصيل.

وإزاء تلك العيوب، فقد عدلت الدول في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية واتجهت إلى نظام الضرائب القياسية.

ويقصد **بالضريبة القياسية**، أو كما يفضل تسميتها بالضريبة التحديدية، تلك التي يحدد المشرع سعرها مقدماً دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة محددة، تاركاً أمر تحديدها للظروف الاقتصادية.

ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض سعر معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة، وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة[2] الخاضعة للضريبة. وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدماً مقدا الضريبة الواجب دفعها.

وتمتاز الضريبة القياسية بأنها ضريبة عادلة، حيث يكون العبء الضريبي على أساس المقدرة التكليفية لكل مكلف بغض النظر عن محل إقامته. كما أنها تراعى الظروف الشخصية المتعلقة بكل مكلف، ومن ثم يمكن مراعاة ظروفه العائلية بمنحه إعفاء للأعباء العائلية أو لمحدودية دخله. وبذلك يختلف سعرها من مكلف لآخر حسب ظروفه. ويترتب على ذلك اختلاف السعر الإسمي للضريبة عن سعرها الحقيقي وفقاً لظروف كل مكلف على حدة.

---

(١) انظر، د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ١٨٣.

(٢) مثال ذلك، أن تفرض ضريبة مقدارها عشرة قروش على كل متر قماش، أو على كل كيلو حرام من أي سلعة.

بالإضافة إلى ما تقدم، فإن الضريبة القياسية تتمتع بالمرونة إلى حد كبير. فمن الممكن رفع سعر الضريبة أو خفضه بحسب التغيرات والتطورات الاقتصادية التي قد تطرأ على دخول المكلفين أو ثرواتهم، أو سلوكياتهم الاستهلاكية والإنفاقية. كذلك فإن الضرائب القياسية تتميز بالشمول. فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء. وأخيراً فإنها تعبر عن مدى كفاءة الأجهزة الضريبية والمالية في الدولة والعاملين فيها.

وبالرغم مما تقدم، فيؤخذ عليها عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف في عدم تهرب الآخرين من دفعها، حيث لا يمارس المكلفون بالضريبة القياسية رقابة على الغير. ويمكن الرد على ذلك، أن أي نظام، مهما كانت درجة دقته وإحكامه، لا يمكن أن يكون بمنأى عن النقد. وهذا النقد يكن تلافيه بنشر الوعي الضريبي بين الأفراد، والوصول بهم إلى درجة الإحساس بالالتزام الضريبي كواجب اجتماعي واقتصادي يعود على الجميع بالتقدم والرقى، وباعتبار التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف والاعتبار كما هو الشأن في الولايات المتحدة الأمريكية.

الفرع الثاني
الضريبة النسبية(*) والضريبة التصاعدية(*)

من الشائع، عملياً، أن يأخذ المشرع إما بالضريبة النسبية أو الضريبة التصاعدية.

ويقصد **بالضريبة النسبية**، النسبة المئوية الثابتة التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها. وخير مثال عليها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على إيرادات القيم المنقولة. فتفرض

(*) L'impôt Proportionnel.

(*) L'impôt Progressif.

كل منها بسعر ثابت يتراوح ما بين ١٥٪ إلى ٢٠٪ ولا يتغير السعر بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة. وتزداد الحصيلة الضريبية في الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة في قيمة المادة الخاضعة لها. **أما الضريبة التصاعدية**، فتفرض بأسعار مختلة باختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة، بحيث يرتفع سعر الضريبة بارتفاع قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح. أي تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها. ومن المتصور أن يقسم المشرع وعاء هذه الضريبة إلى عدة شرائح، على أن يطبق على كل شريحة سعر خاص بها وفقاً للأسلوب الفني المتبع في تطبيق السعر التصاعدي.

وقد فضل الماليون التقليديون الضريبة النسبية على الضريبة التصاعدية باعتبار أن الأولى تحقق المساواة في المعاملة المالية بين المكلفين بها. غير أن المساواة هنا مجرد مساواة حسابية وليست مساواة حقيقية بالنسبة للأعباء العامة. كما أنها تتسم بالبساطة والسهولة، سواء بالنسبة للإدارة الضريبية أو المكلف بها. بالإضافة إلى أن الضريبة النسبية تعتبر في نظر التقليدين ثمناً للخدمة العامة، وهذا يعني أن يكون الثمن الذي يدفع في الخدمة ثابتاً بصرف النظر عن شخص طالب الخدمة أو كميتها، إلا أنه في واقع الأمر، تلك الحجة لا سند لها في الوقت الحالي، لكون الضريبة مساهمة اجتماعية للكافة وفقاً لمبدأ التضامن الاجتماعي. كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة، حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، فتمثل عبئاً ثقيلاً على أصحاب الدخول البسيطة وعبئاً خفيفاً قد لا يشعر به أصحاب الدخول المرتفعة. وأخيراً فإن حصيلتها قليلة.

وأمام هذه الاعتبارات فقد اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية، وحصر الضريبة النسبية في أضيق نطاق ممكن.

وقد برر الماليون المحدثون الأخذ بالضريبة التصاعدية، بكونها تراعى مبادىء العدالة والظروف الشخصية لكل مكلف. كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد، ورفع مستوى الطبقات الفقيرة.

وتستخدم الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الاقتصادية[1] وخاصة في فترات الانكماش. فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات ذات الدخول المنخفضة، أي في صالح الطبقات ذات الميل المرتفع للاستهلاك، مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك القومي، وبالتالي الطلب الفعلي ومستوى التشغيل القومي. وأخيراً، فقد استند الكثير من الكتاب الماليين إلى مبدأ المنفعة الحدية المتناقصة لتبرير الأخذ بالضريبة التصاعدية، على أساس أنه كلما زاد حجم الثروة كلما تناقصت المنفعة الحدية لها. أي أن التضحية الحدية للإنفاق تتناقص مع ازدياد حجم الثروة.

ومن ثم، فإذا كان سعر الضريبة ثابتاً على كافة المكلفين، بغض النظر عن حجم ثرواتهم أو دخولهم، فإن هذا يعني أن عبء الضريبة يكون أكبر على أصحاب الدخول المنخفضة منها على أصحاب الدخول المرتفعة، وذلك لارتفاع المنفعة الحدية للنقود بالنسبة للطبقات الفقيرة عن الطبقات الغنية. ولذلك فإن الضريبة التصاعدية هي وحدها. التي يمكن أن تحقق المساواة في الأعباء بالنسبة لطبقات المجتمع ككل.

أساليب التصاعد الفنية:

يمكن تحقيق التصاعد بصور مختلفة أهمها:

١ ـ التصاعد الإجمالي (بالطبقات):

بمعنى أن يقسم المكلفين إلى طبقات وفقاً لمستوى دخولهم، مثلاً،

---

(١) انظر، د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٤١٧.
ولمزيد من التفصيل د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣٠٤.

ويطبق على كل طبقة سعر ضريبة واحد يتزايد من طبقة لأخرى. أي أن السعر يكون تناسبياً لكل طبقة من هذه الطبقات بالنظر إلى إجمالي دخل المكلف.
مثال ذلك:

إعفاء المائة جنيه الأولى من الدخل		(الطبقة الأولى)	
٥٪	على الدخل من ١٠١ إلى ٣٠٠	(الطبقة الثانية)	١٠ جنيه
٨٪	على الدخل من ٣٠١ إلى ٦٠٠	(الطبقة الثالثة)	٢٤
١٢٪	على الدخل من ٦٠١ إلى ١٠٠٠	(الطبقة الرابعة)	٤٨

٢ ـ التصاعد بالشرائح (بالأجزاء):

يقسم دخل المكلف إلى عدة شرائح أو أجزاء بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة بسعر معين، ويرتفع السعر بارتفاع الشرائح إلى أعلى. وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى الدخل الإجمالي، بل يقسم الدخل إلى شرائح، كل شريحة تعامل معاملة خاصة، وفي النهاية يخضع الدخل لعدة أسعار وفقاً لما يحتويه من شرائح. مثال ذلك:

إعفاء المائة جنيه الأولى من الداخل		(الشريحة الأولى)	
٢٪	على الشريحة الثانية من	١٠١ : ٢٠٠	٢ جنيه
٤٪	على الشريحة الثالثة من	٢٠١ : ٣٠٠	٤
٦٪	على الشريحة الرابعة من	٣٠١ : ٤٠٠	٣

فإذا كان دخل المكلف ٣٥٠ جنيه، فإن المائة جنيه الأولى تعفى من الضريبة، وتفرض ضريبة مقدارها ٢٪ على المائة الثانية أي بمقدار ٢ جنيه، و ٤٪ على المائة الثالثة أي بمقدار ٤ جنيه، و ٦٪ على الخمسين جنيه أي بمقدار ٣ جنيه، وبذلك فإن مجموع الضريبة المستحقة هنا ٩ جنيهات.

ويعتبر أسلوب التصاعد بالشرائح أكثر الأساليب تطبيقاً من الناحية العملية.

٣ ـ التصاعد التنازلي (الضريبة التنازلية):

ويقصد به أن نبدأ بسعر ضريبة مرتفع، مع تخفيضه بالنسبة للدخول المنخفضة. بمعنى أن تفرض الضريبة بسعر ١٠٪ على الدخول التي تزيد على ألف جنيه، و ٥٪ بالنسبة للدخول التي لا تزيد عى ٥٠٠ جنيه. فهذا يحدث تصاعد للضريبة، إلا أنه تصاعد ضئيل بقصد تخفيف العبء عن أصحاب الدخول المحدودة.

٤ ـ التصاعد بتقرير الإعفاءات أو الخصم من وعاء الضريبة:

ويقصد به أن يقوم المشرع الضريبي بفرض الضريبة بسعر محدد سواء بنسبة مئوية أو سعر ثابت من مقدار المادة الخاضعة للضريبة. ثم يقرر إعفاء لأسباب معينة أهمهما: الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف بالنسبة لجميع الطبقات، وفرض سعر نسبي على باقي الدخل، مما يحقق تصاعداً ولكن بصورة ضمنية، وبصورة غير مباشرة. فكلما زاد مقدار الدخل كلما قل حجم الإعفاء بالنسبة لإجمالي الدخل وبالتالي يزيد سعر الضريبة.

وواقع الأمر أن التصاعد، بتقرير الإعفاءات، يؤدي إلى اختلاف السعر الإسمي للضريبة عن السعر الفعلي، إلا إذا كان مقدار الدخل مرتفعاً فإنه في هذه الحالة يتقارب السعر الفعلي من السعر الإسمي للضريبة.

أما التصاعد، عن طريق الخصم من وعاء الضريبة. فهو يتحقق بصورة واضحة بالنسبة للخصم المقرر للأعباء العائلية. حيث يترتب على هذا الخصم حدوث نوع من التنازل في سعر الضريبة، لدرجة يمكن معها إعفاء الدخول الصغيرة من الضريبة جزئياً أو كلياً.

المبحث الثالث

إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها

الفرع الأول

ماهية ربط الضريبة وتحصيلها

١ ـ ربط الضريبة:

يقصد بربط الضريبة تحديد دين الضريبة، أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف دفعه. ولكي تحدد الإدارة الضريبية دين الضريبة يجب عليها أولاً أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف بالتحديد. وتتمثل هذه الشروط في تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، حصر المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، النظر فيما إذا كانت هذه المادة ستخضع لأي إعفاءات أو خصومات، بناء على ما يقرره المشرع في هذا الصدد. ثم بعد تمام كافة المراحل السابقة، يتم تحديد سعر الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة. وهنا فقط يتم ربط الضريبة، وتصبح واجبة التحصيل. ويكون من حق المكلف الطعن بالطرق التي يحددها القانون في قرار الربط. ويمنح الطاعن حق تأجيل دفع الضريبة لحين الفصل في طعنه.

٢ ـ تحصيل الضريبة(*):

نعني بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزانة العامة وفقاً للقواعد القانونية. والضريبية المطبقة في هذا الصدد.

وفي هذه المرحلة فقط تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية

(*) Recouvrement de l'impôt.

وشخص المكلف. وقد تدخل المشرع الضريبي بوضع القواعد التي تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أي عقبات تمنع الدولة من الحصول على حقها، سواء من جانب الإدارة الضريبية المختصة أو من جانب المكلف نفسه.

وإذا كان تحصيل دين الضريبة في الوقت الحالي يتم بمعرفة موظفي الدولة، إلا أن الأمر لم يكن كذلك في الماضي. فكان تحصيل عدد كبير من الضرائب يتم عن طريق نظام الالتزام[١]. وبمقتضى هذا النظام كان يتعهد فرد أو هيئة بدفع مقدار الضريبة مقدماً للدولة، ثم يتولى عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص. بمساعدة السلطات الإدارية له في هذا الشأن. وقد عرفت مصر نظام الالتزام في تحصيل الضرائب، حتى تم إلغاؤه في منتصف القرن التاسع عشر. وقد ألغى هذا النظام لعيوبه الكثيرة، التي تتلخص في أن الخزانة العامة لا تحصل على كل المبالغ من المكلفين، وإنما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه لها الملتزم (الفرد أو الهيئة). بالإضافة إلى أن الدولة كانت تعطي للملتزم سلطات واسعة، في هذا الصدد، وكثير ما كان يسيء استعمالها ويتحكم في الأفراد. ولهذا عدلت كافة الدول عن هذا الأسلوب، وأصبحت تحصل الضرائب عن طريق الإدارات الضريبية والمالية المختصة.

وجدير بالذكر، أن الأصل العام أن تحصل الضريبة في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية. . . أو غيرها. أما الصورة العينية، فقد انحسرت تماماً، وإن كان لم يتم إلغاؤها. فمن المتصور أن يتم تحصيل دين الضريبة في صورة عينية كما هو الحال بالنسبة للمجتمعات الزراعية، إلا أن هذا استثناء من الأصل العام يجب عدم التوسع فيه أو القياس عليه.

وقد نصت بعض التشريعات الضريبية على جواز قبول السندات

---

(١) انظر، د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٤٢٠.
وكذلك د. عبد الكريم صادق، د. يونس البطريق، مرجع سابق، ص ١٣٠.

الحكومية، أو التي تضمنها الحكومة، وفاء لبعض الضرائب. ويكون الغرض من ذلك، تثبيت أسعار هذه السندات بالإضافة إلى الترغيب في الاكتتاب فيها، على أن يتم تحديد حد أقصى لما يجوز الوفاء به من دين الضريبة في صورة سندات حكومية، حماية للسيولة النقدية ورغبة في استهلاك الدين العام قبل موعده. هذا ولا يعد ذلك استثناء من الأصل العام، لأن تلك السندات تقترب من النقود وتتمتع بدرجة عالية من السيولة، ويمكن تحويلها في أي وقت إلى نقود دون خسارة في قيمتها(١).

وسنعرض فيما يلي إلى القواعد المتعلقة بتحصيل الضريبة.

الفرع الثاني
قواعد تحصيل الضريبة

يقصد بقواعد تحصيل الضريبة القواعد القانونية التي حددها المشرع الضريبي لجباية الضريبة والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

المطلب الأول: الواقعة المنشئة للضريبة.

المطلب الثاني: طرق تحصيل الضريبة.

المطلب الثالث: ضمانات تحصيل الضريبة.

المطلب الأول
الواقعة المنشئة للضريبة

يحدد كل قانون الواقعة المنشئة للضريبة، والتي تعني الواقعة أو التصرف الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها. ويحدد القانون مجموعة القواعد التي تسري في حالة كل مكلف إذا ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة.

---

(١) لمزيد من التفاصيل، انظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٥٤.
وكذلك د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٣٤٢.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، مثلاً[1]، تتمثل الواقعة المنشئة لها في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه. أما في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمنشأة. وفي الضريبة على المرتبات والأجور، فإن الواقعة المنشئة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر، وفي الضريبة على أرباح المهل غير التجارية يعتبر انتهاء السنة الميلادية بتحقق أرباح هو الواقعة المنشئة للضريبة. وفي الضريبة العامة على الإيراد تكون الواقعة المنشئة هي انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الإيرادات التي ينص عليها قانون هذه الضريبة.

أما في الضرائب غير المباشرة، فيعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشئة للضريبة على الاستيراد أو التصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشئة للضريبة على الإنتاج، وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشئة للضريبة على رقم الأعمال، ويعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشئة للضريبة على انتقال الملكية (رسوم التوثيق أو التسجيل)، وبالنسبة إلى ضريبة الدمغة فإن كتابة المحررات المفروضة عليها الضريبة هي الواقعة المنشئة لهذه الضريبة.

ويمثل تحديد الواقعة المنشئة للضريبة أهمية كبيرة لتحديد شخص المكلف الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة. كما يؤثر كذلك في تحديد سعر الضريبة، وما إذا كان قد طرأ عليه تغير سواء بالزيادة أو النقصان بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة. إذ أن المكلف يلتزم بدفع سعر الضريبة وفقاً لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشئة لها، بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع السعر أو بخفضه.

---

(١) انظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٥٠.

ويجب اتباع هذه القاعدة، حتى في حالة إلغاء الضريبة كلياً أو جزئياً. فيجب الاستمرار في تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التي تمت فيها الواقعة المنشئة لها قبل الإلغاء، إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعي.

وقد أخذ المشرع المصري وأحكام القضاء، بهذه القاعدة المتعلقة بشأن تحصيل الضريبة منذ تحقق الواقعة المنشئة لها.

المطلب الثاني

طرق تحصيل الضريبة

ينم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

(١) الأصل العام، أن يلتزم المكلف بها بدفعها إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها في محل إقامته. وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعاً، وتسمى بطريقة التوريد المباشر.

(٢) قد يتم دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بها، ويعد ذلك استثناء من الأصل العام. وتسري هذه الطريقة بصورة عامة في الضرائب غير المباشرة. وأن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من الضرائب المباشرة. ومضمونها أن يكلف المشرع شخصاً آخر (المكلف القانوني) غير المكلف الفعلي بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزانة العامة، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف الفعلي.

ويلجأ المشرع إلى هذه الطريقة، بالنسبة للضرائب على الدخل وتسمى «بالحجز عند المنبع» "Retenue a la source". ومقتضاها أن يقوم رب العمل (المكلف القانوني) الذي يدفع الدخل إلى المكلف بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، بحيث يستلم المكلف الفعلي دخلاً صافياً خالياً من الضريبة. أي أن تحصيل الضريبة هنا يتم عند تولد

الدخل وليس عند استلامه. وتطبق هذه الضريبة عادة على ضرائب كسب العمل (الأجور والمرتبات والمهايا) والضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

كذلك قد يلجأ المشرع إليها بالنسبة للضرائب على الإنتاج والاستهلاك، كما سلف ذكره. فالضريبة تحصل من المنتج أو التاجر أو المستورد الذي يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة.

وأخيراً بالنسبة لضرائب الدمغة، فيتم تحصيلها عن طريق وضع طوابع الدمغة على المحررات القانونية، ويقوم المكلف بنفسه بهذه العملية، حيث يقوم بدفع قيمة هذه الطوابع، ويقوم بائعوها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.

وغني عن البيان، عدم جواز إجراء المقاصة بالنسبة لدين الضريبة مع أي دين للمكلف على الحكومة. ويرجع ذلك إلى أن الضريبة تعد من الموارد السيادية التي تمس كيان الدولة، ولذلك فإنه من الأصلح أن يكون لها كيان خاص بعيداً عن العلاقات التي يمكن أن تنشأ بين الدولة والأفراد. بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضي حصولها على كافة الإيرادات المقررة في الميزانية لتتمكن من الوفاء بالتزاماتها ونفقاتها العامة. وأخيراً، فإن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة ومعقدة مما يؤدي إلى عدم استقرار المراكز المالية لكل من المكلفين والدولة.

وفيما يتعلق بميعاد التحصيل، فإن القانون يحدد ميعاداً لتحصيل كل ضريبة، مراعياً في ذلك مصلحة الخزانة العامة، من جهة، ومصلحة المكلفين، من جهة أخرى، من حيث الملاءمة وإمكانية تقسيط مبلغ الضريبة. فبالنسبة للضرائب المباشرة، يحدد المشرع لها فترة معينة من السنة تحصل فيها. كما هو الحال بالنسبة للضرائب على أرباح المهن غير التجارية

والضريبة العامة على الإيراد حيث تحصل في الأشهر الثلاثة الأولى من السنة الميلادية عن إيرادات السنة السابقة. أما الضريبة على المرتبات والأجور فهي تحصل بصورة شهرية. وضريبة الأرباح التجارية والصناعية تدفع سنوياً مرة واحدة خلال الأشهر الثلاثة التالية لانتهاء السنة المالية للمكلف.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فإن حصيلتها توزع على مدار العام، وليس لها وقت محدد.

المطلب الثالث

ضمانات تحصيل الضريبة

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد كفل القانون للخزانة العامة العديد من الضمانات، وأهم هذه الضمانات:

١ ـ تقرير حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى. حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخزانة العامة حق التتبع للحصول على المبالغ المستقة ضماناً للتحصيل.

٢ ـ تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة. ويعتبر الحجز هنا حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام لمصلحة الضرائب.

٣ ـ منح المشرع الموظفين المختصين في مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة. بل ويجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أي دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم في تحديد مبلغ الدين. وقد وضع المشرع الجزاءات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الحكومة.

٤ ـ تقرير قاعدة «الدفع ثم الاسترداد». وهي قاعدة مقررة في التشريع الضريبي، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن في فرضها أساساً أو في مقدارها أو حتى استردادها. والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية، ومراعاة مصلحة الخزانة العامة، ولكي لا يستغل المكلفون حقهم في الطعن ويتأخرون في دفع دين الضريبة.

٥ ـ تعد كافة وسائل مكافة التهرب الداخلي في نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة.

المبحث الرابع
الآثار الاقتصادية المتعلقة بالضريبة

تنقسم الآثار الاقتصادة للضريبة إلى نوعين:

الفرع الأول: الآثار غير المباشرة للضرائب.

الفرع الثاني: الآثار المباشرة للضرائب.

الفرع الأول
الآثار الاقتصادية غير المباشرة

يقصد بالآثار الاقتصادية غير المباشرة، المتعلقة بالضريبة، المشكلات المتعلقة بنقل العبء الضريبي التي تتمثل في استقرار الضريبة وانتشارها والتخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً.

وسنعرض لتلك المشكلات على التوالي:

(١) استقرار الضريبة:

يتمثل استقرار الضريبة في تحديد شخص من يتحمل بالعبء الحقيقي

لها. فإذا تحمل المكلف القانوني[1] نهائياً بقيمة الضريبة، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار المباشر للضريبة. ولا تثير هذه الظاهرة صعوبة لأنها تنتقص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها. أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة، وهذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات.

فالاستقرار غير المباشر للضريبة يعني أن المشرع، وفقاً لقواعد محددة. قد حدد شخص المكلف الذي يتعين عليه أن يتحمل بدين الضريبة. فهناك علاقة قانونية بين المكلف بدفع الضريبة والخزانة العامة. إلا أن العبء النهائي للضريبة، في هذا الصدد، يتحدد بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة، التي تمكن من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف القانوني، بشرط أن تربطه به علاقة اقتصادية، وهذا الأخير قد يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى ثالث وهكذا. ففي هذه الحالة[2] يكون تحمل عبء الضريبة غير مباشر. فيظل المكلف القانوني يدفع الضريبة للخزانة العامة وفقاً للعلاقة القانونية بينهما ولكن في النهاية يتحملها شخص آخر هو المكلف الفعلي، عن طريق العلاقة الاقتصادية بينه وبين المكلف القانوني.

إلا أن عملية نقل العبء الضريبي بهذه الصورة لا تستمر إلى ما لا نهاية. ولكن تنتهي باستقرار فعلي لها محققة ظاهرة انتشار الضريبة.

(٢) انتشار الضريبة:

يتأثر دخل المكلف النهائي بعبء الضريبة بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين الضريبة، وذلك يؤثر بصورة حتمية على إنفاقه على الاستهلاك، وبالتالي تتناقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية. ويؤدي ذلك بالتبعية إلى تقليل إنفاقهم على الاستهلاك، وهذا يمثل نقصانا في دخول من يزودونهم بالسلع

(١) هو من يحدده المشرع كمكلف ملزم بأداء دين الضريبة للخزانة العامة.

(٢) انظر، د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢٦.

الاستهلاكية. وهكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين وتؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكهم. إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ما لا نهاية، ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعوامل معينة لتخفف من حدة الانتشار وتؤدي إلى القضاء على فاعليته.

وبذلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل عبء الضريبة (استقرارها) وبين انتشارها فيما يلي[1]:

(١) إن نقل عبء الضريبة (استقرارها) يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص، بينما يضع انتشار الضريبة على الفرد، الذي تستقر عنده، حداً لاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المشروعات التي يشتري منها السلع الاستهلاكية.

(٢) إن نقل عبء الضريبة يكون ممكناً بالنسبة لبعض الضرائب فقط. أما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، لأنه لا بد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش في الاستهلاك الخاص. إلا أن هذا الأثر قد لا يمتد إلى كافة السلع الاستهلاكية، كما أنه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة. فأثر الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع المختلفة، وعلى مرونة الطلب على كل سلعة يشتريها. واستهلاك السلع ذات الطلب غير المرن لا يتأثر بالضريبة. بينما استهلاك السلع ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقاً لدرجة مرونة كل سلعة.

(٣) التخلص من عبء الضريبة:

تمثل الضريبة عبئاً على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية.

والذي يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل

---

(١) انظر، د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢٨.

خاص يعود عليه مباشرة منها. كما أن إحساسه بثقل عبئها، بصورة خاصة، عندما يكون محملاً بالعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها مرتفعة، تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها.

والتخلص من عبء الضريبة يتم في صورتين:

(١) تخلص مشروع لا يخالف القانون ويسمى «بتجنب الضريبة».

(٢) تخلص غير مشروع ويحدث بالمخالفة لأحكام القانون ويسمى «بالتهرب الضريبي».

تجنب الضريبة: Tax Avoidance:

يقصد بالتجنب[١] الضريبي أن تفرض الضريبة على تصرف معين، كالبيع أو الشراء، لكن المكلف، رغبة منه في عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها. فتصرفه يكون سلبياً، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء[٢]. فالتجنب الضريبي يعني إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته في القيام بأي تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً. ومن ثم لا يسأل المكلف عن تصرفه السلبي نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه.

كذلك قد يتجنب المكلف الضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون. مثال ذلك، حينما لا يخضع قانون ضريبة التركات الهبات لهذه الضريبة، فيقوم الشخص في حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق الهبة، لكي يتجنب الخضوع لضريبة التركات. فهذا الشخص لم يخالف القانون،

---

(١) انظر: LEVINE Pierre, La Lutte contre L'evasion fiscale de charactére international en l'absence et en presence de conventions intenationales, Thése, Paris I, 1986 p. 13.

(٢) انظر، د. سوزي عدلي، مرجع سابق، ص ٢٩.

ولكنه استفاد من الثغرات الموجودة فيه. وبالرغم من أنه قد يكون سيىء النية، إلا أنه لا يمكن توقيع أي عقوبة عليه، ولا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات.

(٢) التهرب الضريبي: L'evasion Fiscale:

يقصد بالتهرب الضريبي التهرب القانوني[١] بمعنى أن الممارسات التي تتم في هذه الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أي أنها كلها ممارسات غير مشروعة.

فالتهرب الضريبي، بهذا المعنى، يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذي يعترى نصوصه. وبذلك يتجلى جوهر التفرقة بين ظاهرة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي السالف ذكرها.

وقد يتحول التهرب الضريبي إلى غش ضريبي La Fraude fiscale أو ما يسمى بالتهرب الضريبي غير المشروع. فالغش الضريبي يعد تصرفاً غير مشروع، ويمثل عدم احترام إرادي لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية (تدليسية) من جانب المكلف بقصد التخلص من عبء الضريبة. ومن صور الغش الضريبي[2] الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي. أو تعمد الكذب في مضمون هذا الإقرار، أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي أو حقيقة المركز المالي للمكلف، أو التمسك بمحتوى دفاتر حسابية صورية في مواجهة مصلحة الضرائب، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاءاً مادياً، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة.

---

(١) د. سوزي عدلي، مرجع سابق، ص ١٨.

(٢) انظر، د. سوزي عدلي، مرجع سابق، ص ٢٦ وما بعدها.

ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبي والغش في أن التهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبي، إلا أنه يسلك في سبيل ذلك سبلاً مشروعة. فالمكلف هذا يمارس حقاً من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدفاً مشروعاً بالنسبة له، وبالتالي فلا يوقع عليه أي عقوبة أو جزاء. فالتهرب الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي (سوء النية) دون العنصر المادي (الحيل التدليسية).

أما الغش الضريبي فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبي، ولكنه يسلك في سبيل تحقيق ذلك طرقاً غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال. ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانوناً. فالغش الضريبي بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوي والعنصر المادي. ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبي والغش الضريبي، فالأول يمثل العام والثاني يمثل الخاص[1] فالغش الضريبي يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبي هي حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

ويؤدي التهرب الضريبي إلى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الأفراد. إذ أنه يفوت على الدولة جزءاً هاماً من حصيلة الضرائب. كما أنه قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على مكافحة هذه الظاهرة سواء في المجال الداخلي أو الخارجي.

الفرع الثاني
الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين. واختلفت الآراء بشأن تحديد هذه الآثار على وجه الدقة:

---

(١) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢٩.

فقد ذهب بعض الاقتصاديين إلى القول بأنه، بالرغم من أن عبء الضريبة قد يكون ثقيلاً على المكلف بها، فإن هذا قد يدفع الأفراد إلى زيادة الإنتاج بكافة السبل المتاحة، لتعويض الجزء المقتطع من دخولهم كضريبة. أما البعض الآخر فيرى أن مقدار المبلغ المتقطع من دخل المكلف هو الذي يحدد أثر الضريبة في نشاط الأفراد وإنتاجهم من حيث الكم والكيف.

وواقع الأمر، أن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك والإنتاج والادخار، وغيرها من السلوكيات الاقتصادية، يتحدد بأمرين[1]: أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة، وثانيهما، الأوجه التي تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.

وبناء على ما تقدم سنتناول فيما يلي تأثير الضرائب على الاستهلاك والادخار، والإنتاج والتوزيع، وأخيراً على الأثمان.

١ - أثر الضريبة في الاستهلاك:

تؤثر الضرائب بصورة مباشرة على مقدار دخل المكلفين بها بالنقصان، ويتحدد ذلك بحسب سعر الضريبة. فكلما كان السعر مرتفعاً كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح. ويترتب على ذلك، أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال أثره، أي سعر الضريبة، على مستوى الأثمان. فالمكلفون، وخاصة ذوو الدخول المحدودة والمتوسطة، يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع والخدمات، وخاصة الكمالية منها، وبالتالي يقل الطلب عليها، وتميل أثمانها نحو الانخفاض. إلا أن هذا القول ليس صحيحاً بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب على هذه السلع هو الذي يحدد إمكانية تأثرها بالضريبة. فالسلع ذات الطلب المرن (السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة بصورة أكبر من السلع ذات

---

(١) انظر، د. عادل حشيش، د. مصطفى رشدي شيحة، مرجع سابق، ص ٢٢٨.

الطلب غير المرن (السلع الضرورية كالأدوية والمواد الغذائية). كما أن حجم الدخل يحدد درجة التأثر بالضريبة. فالدخل المرتفع (الطبقات الغنية) لا يتأثر كثيراً بالضريبة، ومن ثم لا تقلل من استهلاك هذه الطبقات، لأنهم، عادة، يدفعون الضريبة من مدخراتهم. أما الدخل المنخفض (الطبقات الفقيرة أو المتوسطة) فإنه يتأثر بالضريبة بصورة واضحة، إذ تقلل من استهلاك هذه الطبقات وخاصة بالنسبة للسلع ذات الطلب المرن.

ومن جهة أخرى، يتوقف أثر الضريبة في الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية[1]، فإذا جمدت الدولة حصيلة الضريبة فإن الاستهلاك يتجه نحو النقصان. أما إذا استخدمت الدولة هذه السلع في طلب بعض السلع والخدمات، فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة، يعوضه زيادة الاستهلاك الذي يحدثه إنفاق الدولة.

(٢) أثر الضريبة في الادخار:

يتكون الادخار القومي[2] في الاقتصاديات الرأسمالية، على وجه التحديد، من الادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد، والادخار العام الذي تقوم به الدولة. فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات، فإنها تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات. ويمكن القول أن أثر الضريبة في الادخار العام (الدولة) يكون أثراً إيجابياً إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك في الغالب من الحالات.

وتعتبر فكرة أن الضريبة تخفض من مدخرات الأفراد، وبالتالي من التراكم الرأسمالي ومن ثم الإبطاء في التقدم الاقتصادي، فكرة قديمة قدم النظرية الضريبية ذاتها[3].

---

(١) انظر، د. عادل حشيش، د. مصطفى رشدي، مرجع سابق، ص ٢٢٨.

(٢) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢٠.

(٣) انظر، د. باهر عتلم، مرجع سابق، ص ٢٥٢.

فكما رأينا، أن فرض الضريبة يؤثر في دخول الأفراد بالنقصان، وبالتالي تقليل إنفاقهم على الاستهلاك مما يؤثر سلبياً على مستوى مدخراتهم، إلا أن تأثير الضريبة في حجم المدخرات لا يكون واحداً بالنسبة للدخول المختلفة. فالضريبة تؤدي بالأفراد[١] إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والإدخار وفقاً لمرونة كل منها، وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة الإنفاقات الضرورية وعلى حساب الإنفاقات غير الضرورية، كما رأينا من قبل.

ولما كان الإنفاق يتميز في علاقته بالادخار بانعدام المرونة نسبياً، فإن الادخار يكون أول ضحايا الضريبة ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة أو رفع سعر الضريبة التي كانت موجودة من قبل، أي أن أثر الضريبة في الادخار الخاص يكون سلبياً.

ويختلف أثر الضريبة في الإدخار بحسب نوع الضرائب[٢]؛

فالضرائب التي تصيب مصادر الادخار، والضرائب على رأس المال، والضرائب على الأرباح، مثل الضريبة على التركات والضريبة على زيادة القيمة.. وغيرها، أي الضرائب المباشرة عموماً، تضر بالإدخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة. خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخول المرتفعة، التي تخصص جزء كبيراً من دخلها للإدخار.

وتدفع الضريبة المرتفعة على أرباح المشروعات بأصحابها: أولاً إلى المبالغة فيما يسمح لهم القانون بخصمه عند تقرير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، كالمصروفات العامة، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل حصيلة الضريبة. ولا يفيد الإدخار الخاص، على الأقل، بنفس القدر، إذ المبالغة في تقدير المصروفات عادة ما تؤدي إلى زيادة بعض الدخول التي تخصص بصفة عامة

---

(١) انظر، د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢١.

(٢) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص ٢٢٢.

للاستهلاك وليس للإدخار. كما أن ارتفاع سعر الضريبة يدفع بالمشروعات ثانياً إلى التهرب من الضريبة باستخدام الطرق المشروعة وغير المشروعة، مما يفقد الدولة حصيلة ضريبية على جانب كبير من الأهمية.

ـ الضرائب التي تؤدي بطريق غير مباشر إلى تشجيع المدخرات، ويحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض. وتمثِّل هذه الطائفة الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإنفاق، والضرائب على السلع الاستهلاكية، والرسوم الجمركية. ويمكن الحصول على هذه النتيجة باستخدام السعر التنازلي لتحديد مقدار الضريبة أو عن طريق منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية للمدخرات، أو للاستثمارات الجديدة.

٣ ـ أثر الضريبة في الإنتاج:

كما رأينا من قبل أن الضريبة تؤثر في الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخول المحدودة والمتوسطة. وهذا بدوره يؤثر في الإنتاج بالنقصان. كذلك يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب في عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية.

فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار. وكما رأينا من قبل فإن الضرائب تؤدي إلى نقص الإدخار وقلة رؤوس الأموال خاصة بالنسبة للضرائب المباشرة. لأن عبأها يقع على دخل الطبقات الغنية بصورة أكبر. أما الطلب على رؤوس الأموال الإنتاجية، فإنه يتأثر بمقدار الربح المتحقق. فإذا كان فرض الضريبة يؤدي إلى قلة الربح، فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها، أما إذا زاد الربح فإن الطلب يزيد عليها.

كذلك فإن فرض الضريبة قد يؤدي إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى الأقل في العبء الضريبي، مما يؤثر على إجمالي النشاط الاقتصادي.

٤ ـ أثر الضريبة في التوزيع:

قد يترتب على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروات بصورة غير عادلة، لصالح الطبقات الغنية على حساب الطبقات الفقيرة. ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها أشد عبئاً على الطبقات الفقيرة. أما الضرائب المباشرة، فهي تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الإدخار، كما أوضحنا من قبل.

ومما هو جدير بالذكر، أن الطريقة التي تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع. فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة في صورة نفقات تحويلية أو ناقلة، بمعنى تحويل الدخول من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أي زيادة في الدخل، بحيث تستفيد منها الطبقات الفقيرة، فإن هذا يؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخول.

٥ ـ أثر الضريبة على الأثمان:

يترتب على أن الضريبة تقتطع جزءاً من دخول الأفراد أن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أثمان هذه السلع، بشرط ألا تدخل الدولة حصيلة الضريبة في مجال التداول. بمعنى أن تستخدمها الدولة في سداد قروض خارجية مثلاً، أو تكوين احتياطي معين. فإن تيار الإنفاق النقدي يقل وبالتالي يقل الطلب وتنخفض الأثمان وخاصة في فترات التضخم[١]. أما في فترات الانكماش، حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد، رغبة منها في تشجيع الإنفاق، مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال.

أما أذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كشراء سلع وخدمات أو دفع مرتبات العاملين، أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين،

(١) د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأثمان.

ومما هو جدير بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الأثمان ليس واحداً. فكل ضريبة لها تأثيرها في ثمن السلعة أو الخدمة التي تفرض عليها وفقاً لظروف فرضها.

مبحث مستقل

الازدواج الضريبي La Double Imposition

تعرف مشكلة لازدواج الضريبي، لدى العديد من شراح المالية العامة، بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف. ففي الازدواج الضريبي يدفع المكلف الضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة، لأكثر من إدارة ضريبية. وقد يحدث الازدواج الضريبي على المستوى الداخلي أو على المستوى الدولي.

ونظراً لخطورة هذه المشكلة، فإنها نالت وما زالت تنال عناية كبيرة من رجال المالية العامة والقانون والاقتصاد. وذلك نظراً للنتائج الخطيرة المترتبة عليها من الناحية الاقتصادية. فبالنسبة للمجال الداخلي، كثيراً ما يتدخل المشرع بسن القوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتفادي حدوث هذه الظاهرة. أما في المجال الدولي، فإن الإتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية محاربة هذه المشكلة على المستوى الدولي.

ومما هو جدير بالذكر، أنه لا يوجد تعريف منضبط ومتفق عليه بين شراح المالية العامة لوصف هذه الظاهرة. إلا أنه يمكن تعريف الازدواج الضريبي بصفة عامة بأنه فرض الضريبة على نفس الشخص، المكلف، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعن نفس المدة.

وعلى ضوء التعريف السابق يمكن تحديد الشروط الواجب توفرها لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي على النحو التالي:

١ - شروط الازدواج الضريبي:

تتمثل هذه الشروط، استناداً إلى ما سبق، في: وحدة الشخص المكلف بالضريبة، ووحدة الضريبة المفروضة، ووحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، ووحدة المدة المفروضة عنها الضريبة. وسنستعرض تلك الشروط فيما يلي:

أولاً: وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

يشترط لقيام ظاهرة الازدواج أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة. وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطاً بالنسبة للشخص الطبيعي، إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، وخاصة الشركات، لكونها أشخاصاً معنوية ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها. ويمكن تلخيص كافة الآراء، التي قيلت في هذا الصدد، في نظرتين، نظرة قانونية ونظرة اقتصادية.

ففيما يتعلق بأرباح الشركات المساهمة مثلاً، فإنها تخضع لضريبتين: أولهما ضريبة الارباح التجارية والصناعية، وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالاً وقبل توزيعها على المساهمين أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح، وثانيهما ضريبة ايراد القيم المنقولة، وهي التي تفرض على الارباح بعد توزيعها على المساهمين، أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين. فهل في هذه الحالة نكون أمام ازدواج ضريبي أم لا؟.

من وجهة النظر **القانونية**، لا يتوفر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة، لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم لا يوجد ازدواج الضريبي.

أما من وجهة النظر **الاقتصادية**[1]، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني، بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي. فمن الناحية الواقعية والمنطقية، فإن شخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية. ومن ثم فإنه يوجد ازدواج ضريبي. ويسمى الازدواج في هذه الحالة بالازدواج الاقتصادي.

---

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣١١.

ويقابله الازدواج القانوني الذي يستلزم وحدة الشخص المكلف بالضريبة من الناحية القانونية.

ثانياً - وحدة الضريبة المفروضة:

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة، لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي، أن يدفع المكلف نفس الضريبة، مع توافر الشروط الأخرى، أكثر من مرة، أو أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة. وقد ثار الخلاف حول المقصود بالتشابه في الضرائب.

نقرر، ابتداء، أن الفقه المالي والضريبي لم يصل إلى قواعد عامة تحكم المقصود بتشابه الضرائب، أو الضرائب من نفس النوع. وإن كانت بعض الدول قد تنبهت إلى ذلك، فأدرجت في تشريعاتها الضريبية بياناً لما يعتبر من الضرائب متشابهاً لتلافي أي خلاف في هذا الصدد، كما تلجأ الإتفاقات الدولية الخاصة بمنح الازدواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة.

ومما هو جدير بالذكر، أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية واقتصادية. **فمن وجهة النظر القانونية،** التي تعتد بالتنظيم الفني والقانوني للضريبة. فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواجاً ضريبياً، باعتبار أن كلا منهما مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني. **أما من وجهة النظر الاقتصادية،** التي تعتد بالنتيجة النهائية، فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجاً ضريبياً، باعتبار أن الضرائب المتشابهة تمثّل عبئاً على نفس المادة الخاضعة للضريبة.

ولتوضيح ذلك، نفترض أن هناك ضريبتين متشابهتين تفرضان على الدخل، أحدهما تفرض عليه مباشرة، وهي الضريبة على الدخل، والأخرى تفرض على رأس المال، ولكن سعرها منخفض فيقوم المكلف بدفع الأخيرة من دخله دون المساس بأصل رأس المال. فمن وجهة النظر القانونية، لا

يوجد ازدواج ضريبي، باعتبار أن كلتيهما يختلفان من حيث التنظيم الفني والقانوني، فأولهما ضريبة على الدخل والأخرى ضريبة على رأس المال، بغض النظر عن الوفاء من نفس الوعاء، أي الدخل. أما وجهة النظر الاقتصادية، فإنه يوجد ازدواج ضريبي، بأعتبار أن تحصيل الضريبة قد تم في نفس الوعاء، أي الدخل فهما يمثلان عبئاً على الدخل، وذلك وفقاً للنتيجة النهائية المترتبة عليهما.

ولا ينبغي الخلط بين ازدواج الضرائب والجمع بينها. فكما رأينا من قبل، أن أغلب النظم الضريبية تأخذ بنظام تعدد الضرائب بالمقارنة بنظام الضريبة الواحدة، إلا أنها تشكل ازدواجاً ضريبياً. ذلك أن التعدد هنا يقصد به أنها ضرائب مختلفة[1] تفرض على نفس الوعاء. ومن ثم فلا يوجد ازدواج قانوني أو اقتصادي في هذا الشأن.

كما يجب أن نفرق بين ازدواج الضرائب وتكرارها. فقيام الشخص بنفس الواقعة الموجبة لفرض الضريبة أكثر مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة، يلزمه أن يدفع الضريبة المستحقة في كل مرة، ولا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي قانوني أو اقتصادي لأن الواقعة المنشئة للضريبة[2] قد تكررت أكثر من مرة، مما يتعين معه تكرار الضريبة المفروضة عليها.

---

(١) مثال ذلك، أن يدفع مزارع يمتلك أرضاً يقوم بزراعتها ضريبة على ملكيته العقارية الزراعية، وأخرى على أرباحه من الاستغلال الزراعي، وثالثة ضريبة دمغة على عمليات البيع والشراء.. فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي لأن كل ضريبة مختلفة عن الأخرى من حيث التنظيم الفني والقانوني ومن حيث طبيعتها والنتيجة المترتبة عليها.

(٢) مثال ذلك أن نفرض ضريبة جمركية على مستورد معين في البلد الذي استورد منه السلعة وفي بلد آخر اقتضى الحال أن تمر السلعة فيها ثم في دولته عند دخول السلعة فيها، انظر في المثالين د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٢٤.

ثالثاً ـ وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة:

يتعين، بالإضافة إلى الشروط السابقة، كي يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المال الخاضع لها محلاً للضريبة أكثر من مرة واحدة، أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحداً. أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على مال مختلف، فلا نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي، بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة.

ومن أمثلة ذلك، أن يدفع المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية، كما يدفع ضريبة عن دخله كموظف، وكذلك عن دخله من مهنة حرة. فبالرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله، إلا أن شروط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفرة، ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهما الثروة العقارية والآخر عمله كموظف وأخيراً عمله في مهنة حرة. ولذلك فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي. أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد وخارجها عن مدة معينة، وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها. فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وعن نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة.

رابعاً ـ وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة:

يشترط، أخيراً، لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وحدة المدة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة. أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية فإننا لا نكون بصدد الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة.

هذا ويعتبر شرط وحدة المدة شرطاً مستقلاً، في مواجهة شرط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة. حيث أن اختلاف المدة لا يؤدي إلى

اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال.

هذا ويرجع انتشار ظاهرة الازدواج[1] الضريبي على الصعيدين الداخلي والدولي إلى عدة أسباب أهمها:

١ ـ زيادة أعباء الدولة المالية قد تدفع إلى التوسع في فرض الضريبة أكثر من مرة دون مراعاة للازدواج الضريبي، رغبة في زيادة الحصيلة الضريبية.

٢ ـ رغبة الدولة في إخفاء الارتفاع في أسعار الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه، كما كان الحال بالنسبة لضريبة الدفاع والأمن القومي في التشريع الضريبي المصري قبل تعديله بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضريبة على الدخل.

٣ ـ انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، وانتشار الشركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول.

٤ ـ إتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التي تلاحق المكلف للوصول إلى فرض الضريبة على دخله كله، أياً كان مصدره لتحديد مقدرته التكليفية.

٥ ـ اختلاف المراكز المالية للدول وسياستها نحو استثمار الأموال الأجنبية وإعفائها من الضرائب، أو المحافظة على أموال رعاياها ورغبتها في بقائها محلية. ومن ثم تخضع أموال رعاياها في الخارج للضرائب كما يلي:

أ ـ بالنسبة للدول الدائنة: فإذا رغبت هذه الدول في تشجيع استثمار أموالها في الخارج فإنها تفرض الضريبة عليها على أساس الإقامة وتعفى أموال رعاياها في الخارج تشجيعاً لهم على الاستثمار الخارجي.

---

(١) انظر: د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ٢١٤، ٢١٥.

ب ـ بالنسبة للدول المدينة: تفرض هذه الدول الضريبة على أساس مصدر الدخل لتخضع الاستثمار الاجنبي للضريبة، بشرط ألا تغالى في ذلك وخاصة إذا كانت تحتاج إلى الاستثمارات حتى لا تنتقل إلى الخارج.

٦ ـ سهولة انتقال رؤوس الأموال والأيدي العاملة بين الدول المختلفة.

٢ ـ أنواع الازدواج الضريبي:

إما أن يحدث الازدواج الضريبي في داخل إقليم الدولة، أو يحدث في الخارج بين دولتين أو أكثر. واستناداً إلى ذلك يمكن تقسيم الازدواج من حيث نطاقه إلى ازدواج داخلي وازدواج دولي.

كما قد يحدث الازدواج بصورة مقصودة من جانب المشرع أو السلطات المالية، أو يحدث بصورة عفوية غير مقصودة. واستناداً إلى ذلك يمكن تقسيم الازدواج من حيث قصد المشرع إلى ازدواج مقصود وازدواج غير مقصود.

وسنتناول فيما يلي بحث كل نوع على حدة:

أ ـ الازدواج الداخلي والازدواج الدولي:

يقصد بالازدواج الداخلي أن تتحقق شروطه داخل إقليم الدولة الواحدة، أياً كان شكل هذه الدولة. وتطبق كل من السلطات المالية التابعة لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعن نفس المدة.

وفي الازدواج الداخلي لا يشترط تعدد السلطات المالية التي تقوم بفرض الضريبة. فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة، أي مركزية، فتفرض ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص لأي سبب من الأسباب. أو قد تتعدد السلطات الضريبية، كما هو الحال بالنسبة للدول

الاتحادية (الولايات المتحدة الأمريكية)، حيث من الجائز أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة، مع توافر الشروط الأخرى. فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين. كذلك الحال بالنسبة للدول الموحدة البسيطة، فقد تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بمجلس المحافظة مثلاً بفرض نفس الضريبة مرة أخرى. وبذلك فالازدواج الضريبي هنا مرتبط بتعدد السلطات المالية.

أما الازدواج الدولي، فيقصد به تحقق شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر، بحيث تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص ونفس الوعاء وعن نفس المدة. وظاهرة الازدواج الضريبي الدولي قد انتشرت في الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية وتنقلات رؤوس الأموال بين الدول.

فبعد أن كان لكل دولة نظامها الاقتصادي الخاص، بكل سلبياته وإيجابياته، تغير الوضع وحل الانفتاح الاقتصادي محل الاقتصاد المغلق، وليصبح العالم كوحدة اقتصادية وكسوق واسع المدى[١].

وعادة، ما يحدث الازدواج الدولي نتيجة مبدأ السيادة الضريبية «La Souverainete Fiscale» الذي يعني السلطة المطلقة للدولة في اتخاذ القرار على إقليمها. وأن هذه السيادة دائماً ما تكون مطلقة وغير محدودة[2]. فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة، دون النظر إلى باقي التشريعات الضريبية المقارنة. فكل دولة تتخذ

---

(١) انظر د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ٥٣.

(٢) Bernard PLAGNET- Droit Fiscal International- 1986- P. 1 Bernard CASTAGNEDE. Et Salmon. TOLEDANO- Fiscalité international de l'entreprise, Presse Universtaires de France, Fevrier 1987, p. 29 et S.
Louis CARTOU- Droit fiscal international et Européen- Dalloz- 1986- P. 13.

المعيار المناسب لها، التبعية السياسية أو الاجتماعية أو الاقتصادية[1]، الذي يحقق لها الغرض الذي تسعى إليه. كما أن الدولة، بصدد سنها لتشريعها الضريبي، نادراً ما تبحث في النظم أو التشريعات الضريبية الأخرى المطبقة في الدول الأخرى لمنع الازدواج الضريبي.

ومثال للازدواج الضريبي الدولي ما يتعلق بضريبة الأرباح التجارية والصناعية. فقد يكون لمنشأة ما فروع في دول أخرى، فتقوم الدولة الموجود بها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح هذا الفرع، وفي ذات الوقت الذي تقوم فيه الدولة الموجود بها المركز الرئيسي لهذه المنشأة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه المنشأة. كذلك فيما يتعلق بالضريبة على ايراد القيم المنقولة (الأسهم والسندات). فقد يقيم شخص في دولة ما، بصفتها دولة الموطن، بفرض ضريبة على ايراد هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل، بفرض هذه الضريبة أيضاً على الدخل نفسه. وهكذا يتحقق الازدواج الضريبي[٢].

ب ـ الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود:

قد يهدف المشرع الضريبي إلى تحقيق الازدواج الضريبي، وهو الوضع الغالب في هذا الصدد. رغبة في تحقيق اهداف معينة لتحقيق عدة أهداف تتركز في زيادة الحصيلة الضريبية. وفي واقع الأمر، يسلك المشرع هذه الطريقة إما لكي يغطى عجزاً طارئاً في ميزانية الدولة. أو لتغطية زيادة النفقات بصورة كبيرة. أو الرغبة في عدم مواجهة الأفراد برفع سعر الضريبة بما قد يترتب عليه من استياء عام من جانبهم. أو الرغبة في التمييز في المعاملة المالية بين الدخول المختلفة بحسب مصدرها، كأن تفرض ضريبة إضافية بسعر منخفض على رأس المال بحيث تؤدي من الدخل بالإضافة إلى

(١) لمزيد من التفاصيل في هذا الصدد: انظر د. سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ٤١ وما بعده.

(٢) لمزيد من الأمثلة، انظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣١٣.

ا لضريبة العامة على الدخل، بقصد معاملة أصحاب رؤوس الأموال معاملة أشد. وإلى غير ذلك من الأهداف الأخرى. وإذا كان الازدواج الضريبي الداخلي عادة ما يكون مقصوداً من جانب المشرع فإن هذا لا يمنع من تحقق الازدواج الداخلي بصورة غير مقصودة. ويحدث ذلك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع، كما رأينا من قبل. ويكون هنا الازدواج الضريبي اقتصادياً وليس قانونياً. مثال ذلك أن يتمكن المكلف القانوني بأداء الضريبة، من نقل عبئها إلى الغير الذي يكون قد سبق له أداء نفس الضريبة.

إما الازدواج الضريبي الدولي فنادراً ما يكون مقصوداً. ويرجع ذلك إلى مبدأ السيادة الضريبية السابق ذكره، واستقلال كل دولة بسن تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى. ومن ثم فإن الأسس التي تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى. وفي الحالات القليلة التي يكون فيها الازدواج الدولي مقصوداً[1]، فإن الهدف منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية. فقد تتعمد الدولة أن تفرض ضريبة على ايرادات رؤوس الأموال التي تستثمر في الخارج، وهي تعلم أن ضريبة أخرى تفرض في الدولة التي تستثمر فيها هذه الأموال، وذلك سعياً إلى الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج. أو قد تفرض الدولة ضريبة على ايراد رأس المال الأجنبي المستثمر في أرضها. مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن الاستثمارات، وذلك رغبة في الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثمارها في داخل البلاد.

٣ ـ وسائل مكافحة الازدواج الضريبي:

يحقق الازدواج الضريبي على المستويين، الداخلي والدولي، آثاراً ضارة على الاقتصاد القومي بصورة عامة. إذ يمثل عبئاً إضافياً على عاتق

---

(١) انظر، د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٣٠٩.
وفي نفس المعنى، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٣١.

المكلف ليستغرق إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة، مما يخالف مبدأ العدالة الضريبة السالف ذكره. وهذا قد يدفع المكلف إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة. وقد قدم الواقع العلمي ما يثبت صحة هذا القول. مثال ذلك حالة رجل الأعمال الذي يباشر نشاطه خارج إقليم الدولة التي يقيم فيها، فتطالبه السلطات المالية في الدولتين بدفع ضرائب على أرباح قدرها ١٠٣٪ من هذه الأرباح، أي أنها استغرقت كافة أرباحه المتحققة، وغيرها من الحالات المشابهة.

أضف إلى ذلك، أن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما سبب عائقاً أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية.

وإزاء كافة الآثار الخطيرة السالف ذكرها، فقد حاولت الدول، بصدد مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي، تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سنها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة.

أما بالنسبة للازدواج الدولي، فإن مكافحته تتم إما بواسطة التشريعات الوطنية، أو الاتفاقات الدولية، فقد تلجأ بعض الدول إلى النص في تشريعاتها الوطنية على إعفاء بعض رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في أراضيها من الضريبة، رغبة في تشجيع هذه الأموال للاستثمار فيها. أما الاتفاقات الدولية، فقد تم إبرام مجموعة كبيرة من المعاهدات الثنائية أو الجماعية لمنع الازدواج الدولي بشرط المعاملة بالمثل. وقد اتسع نطاق هذه المعاهدات مع اتساع نطاق المعاملات الدولية وخاصة بعد الحرب العالمية الأولى.

وعادة ما تأخذ هذه المعاهدات الدولية بعدة مبادىء تهدف إلى توزيع

الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة وتتلخص[1] فيما يلي:

١ ـ أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع العقار.

٢ ـ أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولة المصدرة لها، أي للدولة المدينة، وإن كانت بعض المعاهدات قد قررت هذا الحق للدولة الدائنة، التي يقيم فيها صاحب هذه الأسهم والسندات.

٣ ـ أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العادية لدولة موطن الدائن.

٤ ـ أن يكون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيسي للمشروع.

٥ ـ أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التي يتم فيها العمل، وذلك باستثناء المرتبات التي تدفعها الدولة فيكون لهذه الدولة الحق في فرض الضرائب عليها.

٦ ـ أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى.

٧ ـ أن يكون فرض الضرائب على التركات، في الدولة الكائن بها المال مع إعفائه من الضريبة في البلد الآخر.

---

(١) انظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣١٧.
وكذلك نفس المعنى، د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق، ص ٢١٧: ص ٢١٨.

الباب الرابع

القروض العامة(*)

يعتبر القرض العام من مصادر الإيرادات العامة للدولة، وهو من الإيرادات الائتمانية. فقد تحتاج الدولة إلى تغطية نفقاتها المتزايدة، بعد أن تكون قد استنفدت كافة إيراداتها العادية، فتلجأ إلى اقتراض المبالغ التي تحتاجها لتستكمل بها إيراداتها العادية المتحصلة من الدومين والرسوم والضرائب.

والقروض العامة، تعد مورداً من موارد الدولة التي ينتفي بصددها صفة الدورية والانتظام. بل وتعد من وجهة نظر الفكر التقليدي مورداً غير عادي تلجأ إليه الدولة بصورة استثنائية بحتة، من أجل تغطية نفقات غير عادية.

وتلجأ الدولة عادة إلى القروض العامة في حالتين أساسيتين[١]:

١ ـ في حالة وصول الضرائب إلى الحجم الأمثل، بمعنى أن المقدرة التكليفية القومية[٢]، أو ما تعرف بالطاقة الضريبية القومية، قد استنفدت. فلا تستطيع الدولة أن تفرض المزيد من الضرائب، وإلا ترتب على ذلك آثار

(*) Public Loan (or debt), Emprunt (au dette) Publique.

(١) لمزيد من الإيضاح، انظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٤٩، وكذلك د. عادل حشيش ود. مصطفى رشدي شيحة مرجع سابق ص ٢٣١.

(٢) التي تعرف بمقدرة الدخل القومي على تحمل الضرائب.

اقتصادية بالغة الخطورة تتمثّل في تدهور النشاط الاقتصادي ومستوى المعيشة.

٢ ـ وفي حالة عدم وصول الضرائب إلى الحجم الأمثل، أي قبل استنفاد المقدرة التكليفية القومية، ولكن فرض المزيد من الضرائب يستتبعه ردود فعل عنيفة، واستياء عام من جانب المكلفين بها. إذ الضرائب، من هذه الزاوية لها حدود من طبيعة اقتصادية ومن طبيعة نفسية، تضع قيداً على قدره الدولة في الالتجاء إليها.

ومعنى ذلك، أن القرض يشكل وسيلة فعالة في يد الدولة لتجميع المدخرات التي لا تستطيع الضريبة الحصول عليها، وأنه يشكل وسيلة لتوزيع العبء المالي العام بين المقرضين والمكلفين.

وتعد القروض العامة ليس فقط أداة تمويلية، بل وكذلك أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية في كثير من الأحيان. ولذا فإنه ينبغي على الدولة استخدامها بحذر شديد، لخدمة الأغراض الاقتصادية للدولة، نظراً لثقل عبئها على الاقتصاد القومي.

وسنقسم دراستنا للقروض العامة إلى ثلاثة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول: ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة.

الفصل الثاني: التنظيم الفني للقروض العامة.

الفصل الثالث: الآثار الاقتصادية للقروض العامة.

الفصل الأول
ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة

المبحث الأول
ماهية القروض العامة

يمكن تعريف القروض العامة بأنها «المبالغ التي تحصل عليها الدولة من الغير، مع التعهد بردها إليه مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها وبدفع فوائد عنها».

ومن تحليل هذا التعريف يمكن أن نكتشف أوجه التشابه والاختلاف بين كل من القرض والضريبة باعتبارهما من مصادر الإيرادات العامة للدولة. فالدولة في القرض العام تحصل على مبالغ من الغير، الذي قد يكون أشخاص طبيعية أو معنوية كالبنوك والهيئات الخاصة أو العامة أو الدولية، أو قد يكون من الدول الأخرى. والدولة هنا تلتزم برد هذا المبلغ بل ويستحق عليه فائدة متفق عليها بداية.

ويمكن إيجاز **أوجه التشابه** بين كل من القرض والضريبة على النحو التالي:

ـ أن القرض العام يعتبر مورداً من موارد الدولة، وهو بذلك يتشابه مع الضريبة التي هي من أهم الموارد العامة على الإطلاق، كما أوضحنا من قبل.

ـ أن الأشخاص، الطبيعية أو الاعتبارية، هم الذين يتحملون عبء كل منهما. ولا صعوبة في الأمر بالنسبة إلى الضرائب. أما بالنسبة للقرض

فيتحمله دافع الضرائب في نهاية المطاف. وتفسير ذلك أن الدولة عندما تقترض تقوم بدرج قيمة القرض في جانب الإيرادات بالموازنة العامة، وعندما تنتوى الدولة الوفاء به تقوم بتسجيله في جانب النفقات بالموازنة. وعندما تضعه في جانب النفقات فلا بد للدولة من البحث عن مورد تحصل منه على ايراد يغطي هذه النفقات. وهذا المورد ليس سوى فرض ضريبة جديدة أو رفع سعر ضريبة قائمة بالفعل، مما يعني في التحليل الأخير أن الذي يتحمل عبء القروض العامة في النهاية هم دافعوا الضرائب.

ـ أن كلا من القرض العام والضريبة يستلزم صدور قانون بهما.

أما أوجه الاختلاف فهي:

ـ إن الضريبة تدفع بصورة نهائية، إذ لا تلتزم الدولة بردها للأفراد. كما لا تلتزم بدفع فوائد عنها. أما القرض العام فإن الدولة تلتزم برده مع فوائده طبقاً للنظام القانوني المنظم لإصدار القرض.

ـ إن الضريبة تدفع جبراً بموجب السلطة السيادية للدولة، ولذلك فإن الضريبة تعد من الموارد السيادية للدولة. أما القرض فالأصل العام أنه يدفع بصورة اختيارية من جانب المقرض، رغبة منه في استثمار أمواله وتغذية موارد الدولة. ويعد القرض الإجباري صورة استثنائية عن الأصل العام.

ـ إن حصيلة الضريبة لا توجه إلى الإنفاق في مجال معين، استناداً إلى مبدأ عدم جواز تخصيص الإيرادات العامة. أما حصيلة القرض العام فإنها عادة ما تخصص للإنفاق على وجه معين، يحدده القانون، وفقاً للظروف التي تتطلب عقد القرض. فقد يعقد القرض لسد العجز الطارىء في ميزانية الدولة، أو لتمويل شراء أسلحة ومعدات حربية، أو للقيام بمشروع إنتاجي قومي مثل إنشاء مترو الأنفاق.

المبحث الثاني

تقسيمات القروض العامة

يمكن تقسيم القروض العامة استناداً إلى عدة معايير: فمن حيث حرية الاكتتاب في القرض يمكن تقسيمها إلى قروض اختيارية وإجبارية، ومن حيث نطاقها إلى قروض داخلية وخارجية، ومن حيث مدتها إلى قروض مؤبدة وقروض مؤقتة. وسنعرض لتلك التقسيمات على التفصيل التالي:

١ ـ القروض الاختيارية والقروض الإجبارية(*):

الأصل العام، أن القرض يكون اختيارياً، إذ يكون للأفراد حرية الاكتتاب في القرض من عدمه، وفقاً لظروفهم المالية والاقتصادية، وبالمقارنة بين الفائدة التي يحصلون عليها من سندات القرض، وتلك التي يحصلون عليها من فرص الاستثمار الأخرى. ومن ثم فإنهم يقررون الاكتتاب من عدمه في ضوء مصلحتهم الخاصة في المقام الأول. فالدولة، في هذا الصدد، لا تستخدم سلطتها السيادية في عقد القرض.

إلا أنه خروجاً على هذا الأصل، قد تضطر الدولة إلى عقد القروض الإجبارية، حيث تمارس سلطاتها السيادية بشأنها، فلا يكون للأفراد حرية الاكتتاب في القرض من عدمه. بل يجبرون عليه، وفقاً للأحكام التي يقررها القانون. ومما هو جدير بالذكر، أن القرض قد يبدأ اختيارياً وينتهي إجبارياً، كما في حالة قيام الدولة بتأجيل ميعاد سداد القرض بإرادتها المنفردة، دون الحصول على موافقة المكتتبين فيه.

وتلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية في حالات معينة:

١ ـ في حالات ضعف ثقة الأفراد في الدولة[١]، بحيث لو تركت

(*) Emprunt Volontaire et Emprunt Forcé.

(١) مثال ذلك، ما لجأت إليه إيطاليا عام ١٩٣٦ من عقد قرض إجباري يلتزم الملاك

القروض اختيارية لعزف الأفراد عن الاكتتاب فيها. ويكون هذا عادة في فترات عدم الاستقرار الاقتصادي أو الأزمات، حيث يشعر الأفراد بعدم الطمأنينة تجاه الدولة وقدرتها على الوفاء بالقرض أو الفوائد المستحقة عليه. ولذلك فلا تجد الدولة مفراً أمامها سوى فرض القروض الإجبارية لضمان الحصول على المبلغ الذي تحتاج إليه.

٢ ـ في حالات التضخم[١] حيث يرتفع مستوى الأسعار، نتيجة تدهور قيمة النقود، وعدم قدرتها على شراء ما يحتاجه الفرد من سلع وخدمات. ولذلك فإن الدولة لا تجد مفراً من عقد القروض الإجبارية، من أجل امتصاص أكبر قدر من النقود السائلة، للحد من آثار التضخم الضارة على الاقتصاد القومي.

ومن نافلة القول، أن عقد القرض الإجباري يتم بدون تقرير أي فوائد عليه. ومن هنا نتبين مدى خطورة القروض الإجبارية وآثارها السيئة في كثير من الأحيان على المقرضين، ولذلك فإن اللجوء إليها يتم في أضيق نطاق

العقاريون بالاكتتاب فيه بنسبة ٥٪ من قيمة عقاراتهم سواء كانت عقارات زراعية أو مبنية أو مصانع، وتحسب هذه النسبة على الأساس المعمول به فيما يتعلق بالضرائب العقارية.

(١) مثال ذلك، خلال الحرب العالمية الثانية لجأت دول كثيرة مثل فرنسا وانجلترا وألمانيا إلى إلزام أصحاب المشروعات بإيداع الزيادة في قيمة أصول المشروع عند التصرف فيها، وكذلك أقساط استهلاك الآلات والمعدات لدى الخزانة العامة. على أن ترد إليهم بعد انتهاء الحرب. بل ولجأت أيضاً إلى تجميد جزء من أجور العمال في يد الدولة يرد إليهم عقب إنتهاء الحرب. وقد استهدفت الدولة من هذه الاتجاهات الأخيرة، الحد من الطلب على السلع والخدمات نظراً لظروف الحرب التي تقل فيها كمية العرض من هذه السلع أو الخدمات.

كما لجأت فرنسا إلى القروض الإجبارية في نهاية القرن الثامن عشر وفي بداية القرن التاسع عشر. عندما فرضت في سنة ١٧٩٣، ١٧٩٥، ١٨١٥ القروض الإجبارية على الأغنياء، وكذلك فعلت هولندا واليونان وايطاليا وألمانيا عقب الحرب العالمية الأولى.

لمزيد التفاصيل انظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٢٦٧.

وفي نفس المعنى د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٣٦٢ في الهامش.

ممكن وفي حالات الضرورة القصوى. وقد تفضل الدولة، في كثير من الأحيان، اللجوء إلى الإصدار النقدي الجديد بدلاً من عقد القروض الإجبارية.

٢ ـ القروض الداخلية والقروض الخارجية(*):

يطلق على **القروض الداخلية**، القروض الوطنية، حيث يكتتب فيها من جانب الوطنيين أو المقيمين على إقليم الدولة. سواء كانوا أشخاصاً طبيعية أم اعتبارية. فالسوق الداخلي هو الذي يغطي هذا القرض.

وبناء على ذلك، فإن القروض الداخلية تستلزم توافر المدخرات الوطنية الكافية لتغطية مبلغ القرض. كما يشترط أن يكون حجم الفائض من هذه المدخرات أكبر من حاجة السوق الداخلي للاستثمارات الخاصة. فمن المعروف. اقتصادياً، أن الشخص يفضل عادة استثمار أمواله ومدخراته في المشروعات الخاصة، ولذلك فإنه لن يلجأ إلى استثمار مدخراته في شكل الاكتتاب في القروض العامة إلا إذا كان هناك فائض في مدخراته عن حاجة الاستثمارات الخاصة.

وكما أوضحنا من قبل فإن القروض الداخلية غالباً ما تستخدم في تحقيق أغراض قومية، مثل تغطية نفقات حرب أو تمويل مشروعات التعمير والبناء نتيجة ما دمرته الكوارث الطبيعية، الزلازل والبراكين، أو الوفاء بدين خارجي على الدولة. وفي مثل هذه الحالات لا يحقق القرض أي مزايا للمكتتبين فيه، نظراً لأن الدولة قد تقرر دفع فوائد بسيطة عنه أو تقرر عدم دفع أي فوائد على الإطلاق.

وإذا كانت المدخرات القومية غير كافية لتغطية مبلغ القروض، كما في حالات الحروب والأزمات الاقتصادية، فإن الدولة تلجأ إلى المدخرات الأجنبية أي إلى القروض الخارجية.

(*) Emprunt intérieur et Emprunt extérieur.

والقروض الخارجية هي التي يكتتب فيها الأشخاص، الطبيعية والاعتبارية، المقيمون خارج إقليم الدولة. فالسوق الخارجي هو الذي يغطي هذا القرض.

وكما تلجأ الدولة للقروض الخارجية بسبب عدم كفاية المدخرات الوطنية، فإنها قد تلجأ إليها من أجل الحصول على العملات الأجنبية لتغطية العجز في ميزان مدفوعاتها.

وفي القروض الخارجية، تتجه الدولة إلى المدخرات الأجنبية في دولة أخرى. ولذلك فإن الدولة المقترضة تلتزم بتقديم العديد من الضمانات والمزايا إلى المقرضين فيما يخص سداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه. وفي بعض الأحيان، قد يتم تحويل القرض الخارجي إلى قرض داخلي[1] قبل حلول أجله، وذلك بعد أن تتحسن ظروفها الاقتصادية، فيقوم رعايا الدولة بشراء سندات القروض من الدائنين المقيمين في الخارج. كما قد يتم تحويل القروض الداخلية إلى قروض خارجية عن طريق بيع سندات القروض إلى أشخاص مقيمين في الخارج، ويختلف القرض الداخلي عن القرض الخارجي من عدة أوجه:

١ ـ لا يمثل القرض الداخلي أي زيادة على إجمالي الثروة القومية إذ لا يعدو أن يكون مجرد إعادة لتوزيع جزء من الثروة لصالح الدولة. فهو ينقل جزءاً من هذه الثروة من جانب المكتتبين إلى جانب الدولة.

أما القرض الخارجي فإنه يحقق زيادة فعلية في إجمالي الثروة القومية. فهو ينقل جزءاً من الثروة الخارجية إلى الثروة القومية.

ويترتب على هذا الاختلاف أن القرض الداخلي لا يؤدي إلى زيادة في

---

(١) مثال ذلك، ما حدث في مصر سنة ١٩٤٣، عندما قامت بعملية تبديل الدين الأجنبي. إلى دين وطني بتخفيض سعره، كما قامت بتحويل الدين الموحد والدين المختار إلى سندات قروض طويلة الأجل ٣,٢٥.

القوة الشرائية المتداولة في الداخل، ويمثل عائقاً أمام الاستثمارات الخاصة ومنافساً للقروض الخاصة. ويقتصر دوره على إعادة توزيع القوة الشرائية بين فئات المجتمع المختلفة، مما يترتب عليه أيضاً إعادة توزيع الدخل القومي. أما القرض الخارجي فإنه يؤدي إلى زيادة في القوة الشرائية المتداولة، كما أنه لا يعوق الاستثمارات الخاصة ولا يعد منافساً للقروض الخاصة.

وأخيراً، فإن عبء سداد القرض الداخلي وفوائده يقع على عاتق الأفراد المقيمين في الدولة دون أن يؤثر على حجم الثروة القومية، فهو ينقل جزءاً منها من الدولة إلى المكتتبين في داخل الدولة. أما القرض الخارجي فإن عبء سداده وفوائده رغم وقوعه على عاتق الأفراد المقيمين في الدولة، يؤثر على حجم الثروة القومية بالنقصان حيث ينقل جزءاً منها من داخل الدولة إلى خارجها في دولة أخرى.

٢ ـ أن القرض الداخلي لا يؤثر على سعر الصرف أو ميزان المدفوعات، لكونه يتم بالعملة الوطنية. أما القرض الخارجي فلكونه يتم بالعملة الأجنبية، فإنه يؤثر على الاقتصاد القومي بصورة عامة، كما في حالة وجود عجز في ميزان المدفوعات للدولة المقترضة، أو في حالة قلة رصيد الدولة المقترضة من العملات الأجنبية، مما يساعد في دفع عجلة التنمية الإقتصادية فيها.

٣ ـ يحمل القرض الداخلي الاقتصاد القومي عبء الإدخار الذي يمثله، أي عبء الحرمان من الاستهلاك. مما يمثل عبئاً إضافياً على الجيل الحاضر. أما القرض الخارجي فإنه يعفى الجيل الحاضر من عبء هذا الإدخار.

٤ ـ يختلف القرض الداخلي عن القرض الخارجي، في كون هذا الأخير قد يؤدي إلى عواقب سياسية خطيرة. فمن الجائز أن تتدخل الدولة الأجنبية المقرضة في الشؤون الداخلية للدولة المقترضة، الإقتصادية والسياسية، وبصورة خاصة عندما تكون الدولة المقترضة ضعيفة ولم تراع

القواعد المالية السليمة في عقد القرض، وبالتالي لم تقم بالوفاء بالتزاماتها المترتبة عليه. مما قد يسمح للدولة المقترضة (الأجنبية) بالتحكم الاقتصادي وفرض السطرة على الدولة المقترضة. وتعد القروض التي عقدها الخديوي إسماعيل في أواخر القرن الماضي خير مثال على ذلك، إذ أدت هذه القروض في نهاية المطاف إلى فرض السيطرة الأجنبية على مصر انتهت باحتلالها من قبل إنجلترا.

٣ ـ القروض المؤبدة والقروض المؤقتة:

يقصد بالقروض المؤبدة تلك التي لا تحدد الدولة ميعاداً للوفاء بها، مع التزامها بدفع الفوائد المستحقة عليها طوال فترة القرض إلى أن يتم الوفاء به.

وواقع الأمر، أن هذه الصفة، التأبيد، هي حق للدولة فقط دون المكتتبين. فيكون للدولة بمقتضاها وبإرادتها المنفردة تحديد تاريخ الوفاء، دون أن يكون للمكتتب حق مطالبتها باسترداد قيمة القرض.

أما القروض المؤقتة فهي تلك التي تحدد الدولة ميعاداً معيناً للوفاء بها وتلتزم به أمام المكتتبين في القرض.

وإذا كانت القروض المؤبدة تتميز بأن الدولة يكون لها مطلق الحرية في تحديد الوقت الأكثر ملائمة لظروفها الإقتصادية والمالية للوفاء به كأن تنتظر إلى أن يحدث فائض في ميزانيتها. إلا أنه يعاب عليها أن الدولة قد تستخدم هذه الحرية بصورة تضر بالإقتصاد القومي. فمن الناحية الواقعية، ستحاول الدولة دائماً تأجيل دفع مبلغ القرض باستخدام هذه الرخصة، مما يترتب عليه تراكم الديون عليها وتزايد أعباء الفوائد لمدفوعة عنها وهو ما يؤثر في النهاية على الاقتصاد القومي بالسلب.

أما القروض المؤقتة، فتتميز بأن الدولة تلتزم بالوفاء بدين القرض في ميعاده، حتى لو لم يكن هذا الميعاد ملائماً لظروفها الإقتصادية والمالية.

وهو ما يخلصها من هذا العبء في ميعاده، فتزداد ثقة الأفراد المكتتبين في الدولة، ويمكنها ذلك من عقد قروض أخرى بصورة متتالية.

هذا ويمكن تقسيم القروض المؤقتة من حيث الأجل إلى:

أ ـ القروض قصيرة الأجل:

وتعرف هذه القروض بالقروض السائرة أو العائمة أو الكافية. وتصدر الدولة هذه القروض لمدة لا تتجاوز السنتين، من أجل الوفاء باحتياجاتها المؤقتة خلال السنة المالية. وتسمى السندات التي تصدر بها هذه القروض بأذونات الخزانة. وغالباً ما تلجأ الدولة إلى إصدار أذونات الخزانة لمواجهة العجز الموسمي[1] في الميزانية، وهو العجز الذي يحدث نتيجة تأخر الحصول على بعض الايرادات المقررة في الميزانية وخاصة الضرائب. فتضطر الدولة إلى إصدار أذونات الخزانة لمدة عدة أشهر، وتقدمها للبنك المركزي أو البنوك التجارية مقابل الحصول على قيمتها. وفي هذه الحالة تؤدي أذون الخزانة إلى زيادة الكمية النقدية المطروحة في التداول، إما عن طريق الإصدار الجديد الذي يقوم به البنك المركزي، أو عن طريق توسع البنوك التجارية في منح الائتمان، أي في خلق الأوراق المالية. وبالإضافة إلى ذلك، فقد يقدم الجمهور على شراء هذه الأذونات، والتي عادة ما تكون قابلة للخصم لدى البنوك. وعند ورود حصيلة الايرادات المنتظرة تقوم الدولة بسداد قيمة هذه اذونات للمكتتبين فيها.

ب ـ القروض متوسطة وطويلة الأجل:

يقصد بالقروض متوسطة وطويلة الأجل تلك القروض التي تعقد لمدة تزيد على سنتين وتقل عن عشرين عاماً. ويطلق على هذين النوعين «القروض المثبتة».

---

(١) لمزيد من التفاصيل انظر زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٤٥٨.

وتعقد الدولة أياً من هذين النوعين لتغطية عجز دائم أو طويل الأجل في الميزانية العامة، بحيث لا تكفي الأيرادات العادية الخاصة بالسنة المالية لتغطيته. والوفاء بهذا القرض يتم إما في ميعاد معين تحدده الدولة من تاريخ الإصدار، وإما في خلال فترة ممتدة بين تاريخين. ومثال الحالة الأولى أن تقترض الدولة مبلغاً قدره ١٠٠ مليون جنيه على أن تقوم بسداده بعد عام من تاريخ عقد القرض. أما الحالة الثانية فتلزم الدولة نفسها بالوفاء بالقرض فيما بين عام ١٩٩٩ وعام ٢٠٠٥ مثلاً. ويبدو أن ميعاد الوفاء الأخير أكثر ملاءمة لسداد مبلغ القرض إذ يسمح هذا الميعاد للدولة بالوفاء بالقرض تدريجياً مما يؤدي إلى تخفيف عبء القرض قبل حلول أجله النهائي.

ومما هو جدير بالذكر أن الدول لا تتقيد بمراعاة تلك التقسيمات العلمية عند تسمية القروض التي تصدرها بالنظر إلى أجلها. فقد سمى القرض الوطني بمبلغ خمسة ملايين جنيه بسعر فائدة ٢,٢٥٪ في عام ١٩٤٢ قرضاً قصير الأجل مع أن مدته كانت سبع سنوات[١].

(١) انظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق ص ٢٧١.

الفصل الثاني
التنظيم الفني للقروض العامة

تستلزم القروض العامة، منذ إصدارها إلى الوفاء بها، عدة إجراءات قانونية وتنظيمات فنية تتصل بعملية إصدار القرض وشروطها وأساليبها وإنقضائها. وهذا ما يعرف بالتنظيم الفني للقروض العامة.

وسنعرض لهذه التنظيمات في المبحثين التاليين:

المبحث الأول: إصدار القرض العام.

المبحث الثاني: انقضاء القرض العام.

المبحث الأول
إصدار القرض العام

يقصد بإصدار القرض العام «العملية التي بمقتضاها تحصل الدولة على المبالغ المكتتب بها عن طريق طرح سندات، يقوم الأفراد بالاكتتاب فيها وفقاً للشروط التي ينص عليها قانون إصدار القرض العام».

ونظراً لأهمية إصدار القرض العام، فإنه يستوجب صدور قانون به من السلطة التشريعية في الدولة. ويرجع ذلك إلى أن خدمة هذه القروض من دفع الفوائد والوفاء بقيمتها يتم من حصيلة الضرائب، كما أوضحنا من قبل. وبما أن الضريبة تفرض بقانون فإن القرض يجب هو الآخر أن يصدر بقانون، إلا أن قانون إصدار القرض العام هو مجرد قانون شكلي إذ لا يتضمن أي قواعد آمرة للقائمين في الدولة، شأنه في ذلك شأن قانون الميزانية. بل كل ما

يتضمنه مجرد موافقة السلطة التشريعية على قيام الدولة بإصدار قرض عام بمبلغ معين وطبقاً لشروط معينة، وعلى أساس منح مجموعة من الضمانات والمزايا للمكتتبين فيه تشجيعاً لهم على الاكتتاب في سندات القرض. أما ما يتعلق بالأوضاع القانونية، مثل طريقة الإصدار وسعر الفائدة فإنه يترك للدولة أمر تحديده وفقاً لظروفها. وإذا كان هذا ينطبق على القروض الاختيارية فإن الوضع يختلف تماماً في القروض الإجبارية. إذ يشترط لإصدارها أن يحدد القانون كافة الأوضاع والشروط القانونية المتعلقة بإصدارها.

وقد ثار الجدل الفقهي بشأن تحديد التكييف القانوني لعملية إصدار القرض. فجانب من الفقه يرى أنه يعد عقداً من عقود القانون العام يترتب عليه مراكز قانونية لكل من الدولة والأفراد المكتتبين فيه. ويبرر أصحاب هذا الرأي قولهم على أساس أنه، بالرغم من أن الدولة تستقل وحدها بتحديد الشروط المتعلقة بالقرض، إلا أن للأفراد حرية مطلقة بشأن الاكتتاب فيه من عدمه. وذلك فيما يتعلق بالقروض الإختيارية. ويترتب على هذا التكييف أن الدولة يجب عليها أن تلتزم بشروط العقد والأوضاع التي قررتها من البداية. كما أنها لا تملك المساس بهذه الشروط أو تغييرها بإرادتها المنفردة، بل يجب أن تحصل على موافقة المكتتبين فيه، وذلك حماية لهم من أي ضرر قد يلحق بهم من جراء هذا التغيير.

ويرى جانب آخر أن إصدار القرض العام يعد من أعمال السيادة. ويبررون هذا الرأي على أساس أن الدولة، عند قيامها بإصدار القرض تهدف إلى تحقيق مصلحة عامة في المجالات السياسية أو الحربية أو الإقتصادية أو الإجتماعية. وهذا الرأي في واقع الأمر يفسر لنا حق الدولة في التدخل وتغيير شروط القرض بإرادتها المنفردة بإعتباره عملاً من أعمال السيادة.

ورغم ما قد ينطوي عليه الرأي الأخير من منطق، إلا أنه يؤدي إلى هدم الثقة في الدولة ومن ثم إضعاف إئتمانها. إذ سيعزف الأفراد عن الاكتتاب في القروض العامة التي تصدرها مستقبلاً خشية استخدامها لسلطتها

السيادية في مواجهتهم، مما قد يضر بمصلحتهم الخاصة.

ولذلك فإنه من الأفضل الأخذ بالرأي الأول، الذي يكيف إصدار القرض على أنه علاقة عقدية بين الدولة والأفراد، يلتزم كل منهما بإحترام بنوده وشروطه.

ولكي نحدد مقدار القرض وأنواع سنداته وسعر الفائدة فإن هذا يستلزم أن نحدد شروط القرض العام.

شروط القرض العام:

يمكن أن نطلق على هذه الشروط نظام الإصدار، الذي يحدد:

١ ـ قيمة القرض العام: ويقصد به المبلغ الذي يصدر به. وقيمة هذا المبلغ إما أن تكون محددة منذ البداية، وهو ما يسمى بالقرض محدد القيمة، وإما أن تكون غير محددة وهو ما يعرف بالقرض غير محدد القيمة.

فالقرض المحدد القيمة هو المبلغ الذي تحدده الدولة مقدماً، وتقوم بإصدار سندات بقيمته، ويتوقف الاكتتاب عند بلوغ هذا المبلغ. وفي حالة زيادة المبلغ المكتتب به عن المبلغ المحدد سلفاً، فإن الدولة تتدخل بتخفيض القيمة التي طلب كل فرد الاكتتاب بها. وقد يتم هذا التخفيض إما عن طريق تخفيض القيمة الإسمية للسند بإتباع طريقة حسابية واحدة تسري على كافة المكتتبين في سندات القرض، أو عن طريق مراعاة مصلحة صغار المكتتبين، بعدم تخفيض قيمة الاكتتابات التي تقل عن مبلغ معين، وبذلك فإن التخفيض يتم بالنسبة للاكتتابات مرتفعة القيمة.

أما القرض غير محدد القيمة فقد تدعو الدولة الأفراد إلى الاكتتاب في مبلغ غير محدد المقدار، على أن تقوم الدولة بتحديد تاريخ معين ينتهي الاكتتاب بنهايته. وبذلك فإن مقدار القرض يتحدد بحلول هذا التاريخ. وغالباً ما تلجأ الدولة إلى القرض غير محدد القيمة، في الحالات التي تحتاج

فيها إلى الحصول على مبالغ كبيرة لتغطية أزمة أو كارثة معينة، مثل أوقات الحروب أو الكوارث.

٢ ـ أنواع سندات القرض:

قد تأخذ القروض العامة شكل سلفيات[١] أو تسهيلات مالية تقدمها البنوك الوطنية أو ا لأجنبية أو الهيئات الدولية للدولة. كما قد تأخذ شكل سندات حكومية تصدرها الدولة وتطرحها في عملية الاكتتاب العام.

وتأخذ هذه السندات أشكالاً ثلاثة:

أ ـ السندات الإسمية: وهي تلك السندات التي يقيد اسم مالكها في سجل خاص للدين، يحفظ في إدارة القروض العامة بوزارة المالية وتسلم إليه شهادة باسمه تثبت حقه تجاه الدولة. وتعد تلك الشهادات نفسها هي السندات الاسمية.

ويترتب على ذلك، أن انتقال ملكيتها يتطلب تعديل البيانات الواردة في الشهادة والسجل، وإحلال اسم المالك الجديد محل اسم المالك القديم وبدون هذه الإجراءات فلا يعتد بنقل ملكيتها قبل الدولة باعتبارها المدين بقيمة السند.

ومما هو جدير بالذكر أن فوائد هذه السندات لا تدفع إلا للاسم الثابت فيها، أو من ينوب عنه قانوناً. وهي بذلك تمثّل حماية لمالكها ضد خطر الضياع أو السرقة. وإن كانت يعاب عليها بطء تداولها.

ب ـ السندات لحاملها: فهي تلك السندات التي لا يقيد اسم مالكها في سجل خاص، بل القاعدة أن حائز السند مالكه.

ويترتب على ذلك، أن انتقال ملكيتها يتم بمجرد نقلها من شخص إلى

---

(١) انظر، د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق ص ٢٩٢. وفي نفس المعنى، د. زين العابدين ناصر ص ٣٦٩.

آخر بالمناولة اليدوية، دون حاجة لإجراء أي قيد أو أي إجراء قانوني معين. وعادة ما تلحق بهذه السندات قسائم أو كوبونات قابلة للانفصال عن السند الأصلي، يعبر كل منها عن الفائدة المستحقة في تاريخ معين، وتدفع الفوائد عن طريق تقديم القسيمة أو الكوبون المحدد فيه التاريخ المقرر لكل فائدة في موعده، بغض النظر عن شخصية حامله أو حائزه، باعتبار أن الحيازة في المنقول سند الملكية.

وتمتاز السندات لحاملها بسهولة تداولها دون أي إجراءات شكلية أو قانونية.

إلا أنه يعاب عليها، الخطر الذي قد يلحق بمالكها في حالة الضياع أو السرقة.

جـ ـ السندات المختلطة: وتأخذ هذه السندات شكلاً وسطاً بين السندات الإسمية والسندات لحاملها. فهي تقترب من السندات الاسمية في ضرورة قيد اسم المكتتب فيها في سجل خاص، ولا تنتقل ملكيتها إلا بعد تغيير البيانات الواردة في السجل. وتقترب من السندات لحاملها بالنسبة لتحصيل الفوائد، فدفعها يتم لحاملها بعد تقديم الكوبونات، بغض النظر عن شخصية هذا الحامل.

وهذا النوع يجمع بين مزايا وعيوب كل من السندات الإسمية ولحاملها السالف توضيحها.

٣ ـ اختيار طريقة الاكتتاب:

يمكن للدولة أن تلجأ إلى عدة طرق فنية مختلفة في سبيل الاكتتاب في السندات الحكومية. ويمكن أن نحدد هذه الطرق على النحو التالي[١]:

---

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٥٣، ص ٤٥٤.
وفي نفس المعنى د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٣٧١، ٣٧٣.

١ ـ الاكتتاب العام المباشر: وتتمثّل هذه الطريقة في قيام الدولة بطرح سندات حكومية مباشرة إلى الجمهور للاكتتاب فيها، مع تحديد ميعاد بداية الاكتتاب ونهايته، والشروط والمزايا التي تمنح للمكتتبين.

وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر على الدولة مبالغ العمولة التي يتقاضاها الوسطاء، كالبنوك مثلاً، كما أنها تضمن رقابة فعالة على عملية الإصدار، ويترتب على ذلك منع استئثار كبار الرأسماليين بسندات القرض.

ويشترط لنجاح هذه الطريقة، أن يتوفر لدى الجمهور الثقة الكافية في مالية الدولة. ومع ذلك فإن لهذه الطريقة مخاطرها، أهمها مخاطر عدم تغطية القرض، مما يضعف الثقة في الدولة، ولذلك فعادة ما تفضل الدولة طريقة الاكتتاب عن طريق البنوك أو البيع في البورصة.

٢ ـ الاكتتاب عن طريق البنوك وفي هذه الحالة تلعب البنوك دور الوسيط في تغطية القرض، عن طريق قيام الدولة ببيع سنداتها إلى البنوك مقابل عمولة تحصل عليها، تتمثّل في الفرق بين المبلغ الاسمى للقرض والمبلغ الذي تدفعه للدولة عند شراء السندات. وتقوم البنوك ببيعها إلى الأفراد الراغبين في الاكتتاب، على أن تحتفظ لديها بالسندات التي لم تتمكن من تصريفها في السوق.

وتلجأ الدولة في بيع سندات القرض للبنوك، إلى طريق الممارسة أو المزايدة. فيتم بيع القرض لمن يرسو عليه المزاد أو للبنك الذي يقدم أفضل الشروط.

وتتميز هذه الطريقة، بأن الدولة تضمن تصريف جميع السندات، وحصولها على حصيلة القرض على وجه السرعة. وإن كان يعاب عليها حرمان الدولة من مبلغ هام يتمثّل في الفرق بين المبلغ الاسمى للقرض والمبلغ الذي تدفعه البنوك فعلاً للدولة ثمناً للسندات المبيعة والذي يمثل في حقيقة الأمر فائدة القرض.

٣ - البيع في البورصة: تلجأ الدولة إلى بيع السندات في بورصة الأوراق المالية، في حالة إذا كان المبلغ المطلوب اقتراضه محدوداً، وكانت الدولة في غير حاجة سريعة أو عاجلة إليه.

وتواجه هذه الطريقة مخاطر تتمثّل في حالة طرح السندات الحكومية في البورصة دفعة واحدة، مما قد يؤدي إلى عدم وجود طلب كاف لشراء هذه السندات وبالتالي إلى انخفاض ثمنها، مما يضر بالمركز المالي للدولة. بالإضافة إلى أن انخفاض سعرها يعني ارتفاع سعر الفائدة، وهو ما يشكل عبئاً مالياً إضافياً على الدولة. ولذلك فإنه من الأفضل أن يجري طرح السندات في البورصة بصورة تدريجية وعدم طرحها دفعة واحدة.

المبحث الثاني

انقضاء القرض العام

يتم انقضاء القرض العام برد قيمته إلى المكتتبين فيه. وتنطبق على القروض العامة قاعدة وجوب التخلص من الديون بالوفاء بها طالما كان ذلك ممكناً.

وقد يتم تخفيف الدين العام إما بالوفاء به، أو بتخفيض سعر الفائدة المقررة عليه. ويمكن إجمال طرق انقضاء الدين العام في أربع طرق رئيسية: الوفاء، التثبيت، التبديل وأخيراً الاستهلاك.

١ - الوفاء: يقصد بالوفاء رد قيمة القرض بأكمله إلى المكتتبين فيه. ولا يتصور انقضاء القرض بواسطة الوفاء به إلا بالنسبة للقروض المحددة المبلغ، لكي تتمكن الدولة من تدبير سدادها من مواردها العادية. ولذلك فمن غير المتصور الوفاء بالقروض الضخمة، حيث يكون من الصعب على الدولة سدادها دفعة واحدة، بل يتم استهلاكها على عدة سنوات.

٢ - التثبيت: ويقصد به قيام الدولة بتحويل القرض قصير الأجل، عندما يحل أجله، إلى قرض متوسط الأجل أو طويل الأجل.

ويتم التثبيت عن طريق إصدار قرض متوسط الأجل أو طويل الأجل بنفس مبلغ القرض القصير الأجل، مع السماح لحملة سندات الأخير بالإكتتاب في القرض الجديد عن طريق تقديم أذونات الخزانة التي يملكونها، وعندئذ فإنه يتم تثبيت القرض قصير الأجل في الحدود التي يقبل فيها أصحاب السندات الاكتتاب في القرض الجديد.

وإذا لم يرغب حاملو السندات قصيرة الأجل، الاكتتاب في القرض الجديد، فإن الدولة تكون ملزمة برد قيمة القرض.

وقد يكون التثبيت اختيارياً أو إجبارياً: ويكون اختيارياً عندما يكون لحاملي أذون الخزانة الاختيار، بين الحصول على قيمة القرض وبين تحويلها إلى قروض متوسطة أو طويلة الأجل. وعادة ما تقدم الدولة للمقرضين القدامى المزايا التي تعوضهم عن استرداد قيمة القرض، مثال ذلك أن ترفع سعر الفائدة عند إجراء التثبيت.

ويكون التثبيت إجبارياً إذا ألزمت الدولة حاملي أذون الخزانة على الاكتتاب بسنداتهم في القرض الجديد متوسط أو طويل الأجل. ويكون ذلك، عادة، في حالة عدم قدرة الدولة على رد قيمة القرض عند حلول أجله. ويترتب على ذلك ضعف الثقة في مالية الدولة مما يضر بائتمانها العام. ولذلك فلا تلجأ الدولة إلى التثبيت الإجباري إلا في حالات الضرورة القصوى.

٣ ـ التبديل: (*): يقصد بتحويل أو تبديل القرض العام إحلال قرض جديد بسعر فائدة منخفض محل قرض قديم بسعر فائدة مرتفع. وهذا التجديد في الدين، يترتب عليه تخفيف عبء خدمة الدين على الخزانة العامة. ويتميز تبديل الدين بأنه يوفر الوقت والجهد والمال.

(*) Conversion.

١ ـ شروط التبديل[١]:

١ ـ أن تتوفر ثقة المقرضين في الدولة، فإذا لم تتوافر هذه الثقة فإنهم سيختارون رد القرض دون تجديده.

٢ ـ أن تكون الفائدة المقترحة للقرض مساوية على الأقل للفائدة الجارية في السوق أو أعلى منها قليلاً، وإلا فإن المقرضين سيفضلون إقراضها للغير بسعر الفائدة الجاري في السوق.

٣ ـ ألا تكون المدة المقترحة للقرض الجديد طويلة. وعادة ما تلجأ الدولة ضماناً لنجاح عملية التبديل إلى تقرير بعض المزايا، ومنها إعفاء القرض الجديد من الضرائب، أو منح مكافأة مالية لمن يقبل التبديل، أو تحديد مدة قصيرة لرد القرض إذا كان القرض الأصلي غير محدد المدة، أو رفع سعر الفائدة عن السعر الجاري في السوق ولو قليلاً.

٢ ـ صور التبديل:

قد يكون التبديل إجبارياً Conversion Obligatoire إذا قامت الدولة بتخفيض سعر الفائدة دون موافقة الدائنين. وهذا التبديل يضر بالسمعة المالية للدولة ويضعف الثقة فيها.

وقد يكون التبديل اختيارياً Conversion Facultative بأن تعلن الدولة رغبتها في تخفيض سعر الفائدة، ويكون لحاملي إذونات الخزانة حرية الاختيار إما أن يقبلوا تخفيض الفائدة وتبديل القرض، أو أن يستردوا قيمة القرض الأصلي.

هذا ويأخذ التبديل أشكالاً متعددة أهمها التبديل على التكافؤ، التبديل مع دفع الفرق، وأخيراً التبديل دون التكافؤ[٢].

---

(١) انظر د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق ص ٢٩٧.

(٢) انظر في ذلك تفصيلاً، د. عبد الهادي النجار، مرجع سابق ص ٢٩٨: ص ٢٩٩.

٤ ـ استهلاك القرض العام(*):

يقصد باستهلاك القرض العام رد قيمته بصورة تدريجية إلى المكتتبين فيه. ويترتب على ذلك إيقاف الفائدة المقررة عليه، أي تخفيض العبء المالي على الخزانة العامة.

ويعد الاستهلاك أكثر الطرق الفنية شيوعاً لإنقضاء القروض العامة، وخاصة القروض متوسطة وطويلة الأجل. ويتم الاستهلاك بصورة تدريجية خلال فترة معينة، حتى إذا انتهت هذه الفترة تكون الدولة قد أكملت سداد القرض.

وقد يكون الاستهلاك إجبارياً بالنسبة للدولة أو اختيارياً(١) بالنسبة لها:

١ ـ ويكون الاستهلاك إجبارياً بالنسبة للقروض المؤقتة التي تحدد لها الدولة ميعاداً تلتزم فيه بسدادها. ويتم الاستهلاك التدريجي في هذه الحالة بعدة صور: منها الاستهلاك العام على أقساط سنوية محددة، وفي هذه الحالة تدفع الدولة سنوياً لحاملي السندات جميعهم قسطاً يتضمن الفائدة السنوية، وجزءاً من أصل القرض. وقد يتم الاستهلاك بالقرعة، ويتم ذلك عن طريق إخراج بعض السندات سنوياً بطريق القرعة على أن تسدد لحامليها قيمتها الإسمية بالكامل.

٢ ـ ويكون الاستهلاك إختيارياً، عندما يكون للدولة الحق في أن تقوم بسداد القرض في الوقت الذي تراه ملائماً. ويطبق ذلك عادة بالنسبة للقروض المؤبدة، إذ لا تكون الدولة ملزمة برد القرض في أجل معين، بل يكون لها وبإرادتها المنفردة، أن تحدد أجل هذا الرد. كما يتوافر لها هذا الحق بصورة جزئية في حالة القروض ذات الأجلين. فقد تلتزم الدولة، بالنسبة للقروض طويلة الأجل، برد القرض في أجل معين، ولكنها تحتفظ

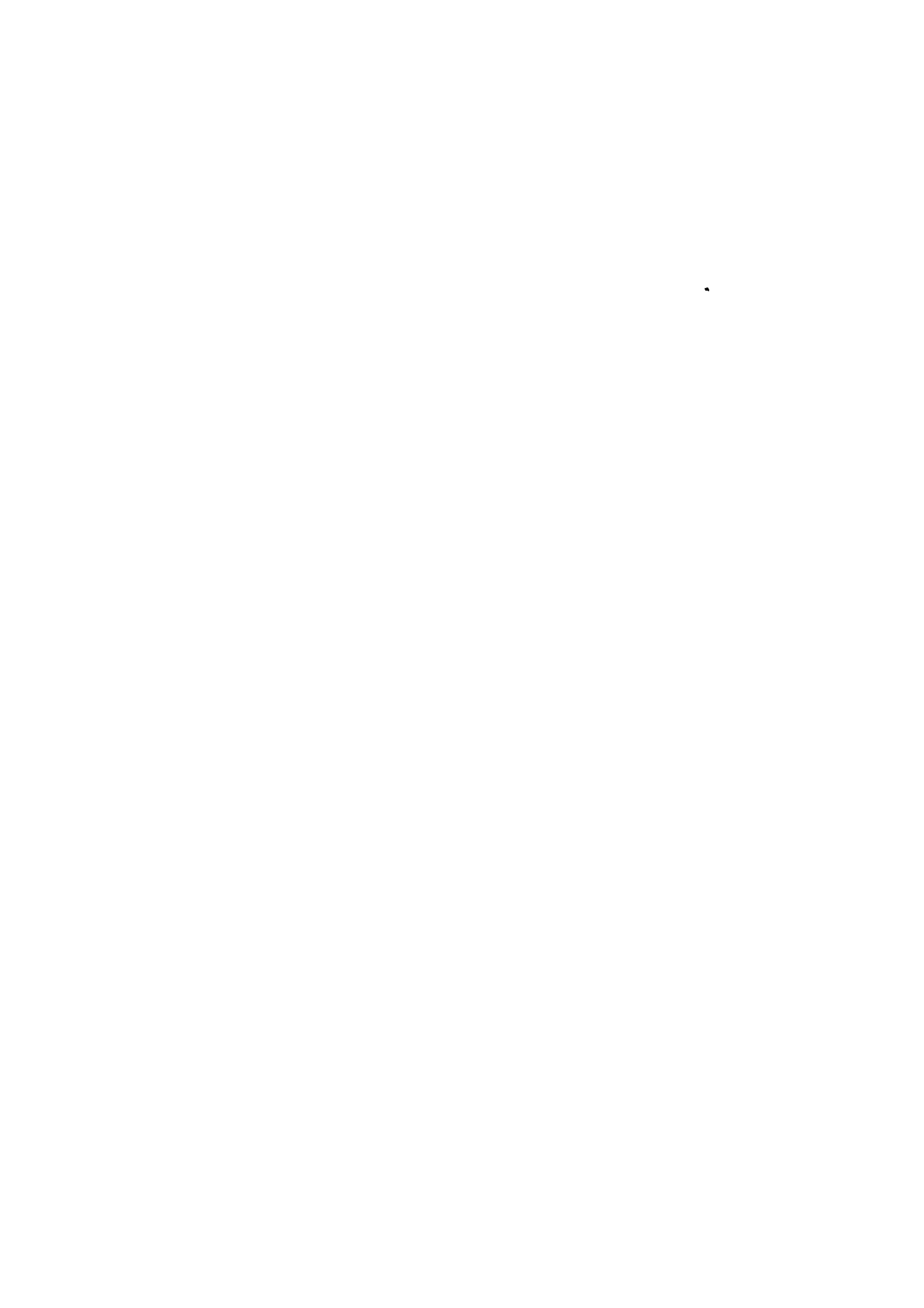
(*) Amortissement.

(١) انظر لمزيد من التفصيل د. رفعت المحجوب، مرجع سابق ص ٤٧٠: ص ٤٧٢.

لنفسها بحق الرد في تاريخ سابق عليه. وتعد هذه الطريقة وسطاً بين الاستهلاك الإجباري المحدد الأجل والاستهلاك الاختياري غير محدد الأجل.

ويكون للدولة، عادة، الحق في استهلاك سنداتها في الوقت الذي تريده قبل حلول هذا الأجل، وذلك عن طريق شرائها للسندات في بورصة الأوراق المالية. وقد تضمن هذه الطريقة للدولة أن تقوم بعملية السداد بأقل من القيمة الاسمية.

وهنا يكون من المفيد أن تنتهز الدولة فرصة انخفاض قيمة السندات الجارية، فتدخل مشترية في البورصة، كما يكون من المفيد أيضاً أن تشتري الدولة السندات على فترات لا دفعة واحدة، حتى لا تؤدي إلى ارتفاع أثمانها، مما يشكل عبئاً مالياً على ميزانيتها.



الفصل الثالث
الآثار الاقتصادية للقروض العامة

للقروض العامة آثار واسعة ومتباينة على النشاط الاقتصادي والتوازن الاقتصادي في مجموعه. فتعد أداة من أدوات المالية العامة، تغيرت النظرة إليها مع تغير دور الدولة من الدولة الحارسة إلى المتدخلة إلى المنتجة، فلم تعد مصدراً استثنائياً من مصادر الإيرادات العامة. فأصبحت الدولة تستعين بها لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية. وإن كان ما زال يتعين اللجوء إليها في أضيق نطاق ممكن وفي حدود ما يمكن أن تحدثه من آثار مواتية على الاقتصاد القومي.

وواقع الأمر، أن آثار القروض العامة تتداخل مع آثار الضرائب العامة، نظراً لكون الأولى تعد ضرائب مؤجلة، كما رأينا، حيث تقوم الدولة بالاقتراض في مرحلة أولى لعدم توافر الظروف المناسبة لفرض المزيد من الضرائب، ثم تأتي وفي مرحلة ثانية، وخاصة عند استهلاك القرض العام، وتفرض ضرائب جديدة يستخدم عائدها في تسديد أصل القرض وفوائده.

وتمتد آثار القروض العامة إلى المتغيرات الرئيسية في الاقتصاد القومي. فتؤثر على مستوى الإنفاق العام ومن ثم فهي تساهم في التوسع في الإنفاق العام والاستثمار العام على حساب الإنفاق والاستثمار الخاص، مما يؤثر بالتالي على مستوى الدخل القومي.

كما أنها تؤثر في الكمية النقدية المتداولة، وفي الميل للاستهلاك

والإدخار. أضف إلى ذلك أنها تؤثر بصورة كبيرة على توزيع العبء المالي بين الأجيال المختلفة.

وإستناداً إلى ما تقدم يمكن تلخيص آثار القروض العامة على النحو التالي:

١ ـ أثر القروض على الاستهلاك والإدخار:

تؤثر القروض لعامة على الاستهلاك والإدخار من خلال ما تؤدي إليه من إعادة توزيع الدخل القومي. وعادة ما يتم هذا التوزيع لصالح الميل للإدخار على حساب الاستهلاك. فالقروض تمنح العديد من المزايا والضمانات والتسهيلات لصغار المدخرين، من أجل تشجيعهم على الإدخار والاكتتاب في سندات القروض العامة. ومن وجهة نظر صغار المدخرين، يكون توظيف مدخراتهم في السندات الحكومية أكثر سهولة وأمناً وأقل خطراً من توظيفها في السندات الخاصة. مما يؤدي إلى رفع الميل للإدخار وإنخفاض الميل للاستهلاك. وبمعنى آخر، فإن الأفراد عادة ما يفضلون الاكتتاب في سندات القروض العامة من مدخراتهم المعدة للاستثمار، على أساس كم المزايا والضمانات التي تغريهم على زيادة الإدخار، على حساب الاستهلاك.

ومما هو جدير بالذكر، أن انخفاض الاستهلاك في فترة الانكماش يكون ذا آثار خطيرة على الاقتصاد القومي. إذ يؤدي إلى مزيد من الكساد وعدم قدرة الاقتصاد على الخروج من هذه الأزمة. أما في حالة التضخم فإن انخفاض الميل للاستهلاك يترتب عليه حدوث نوع من التوازن والاستقرار الاقتصادي بمرور الزمن.

ويفرق البعض، في هذا الصدد، بين القروض الإدخارية والتضخمية. فالقروض الإدخارية من شأنها زيادة الإدخار وتقليل الاستهلاك، لأنها تؤدي إلى سحب قوة شرائية من قطاع الأعمال غير المصرفي والقطاع العائلي. أما

القروض التضخمية - فبالرغم من كونها نوعاً من الإدخار الإجباري الذي تهدف منه الدولة إلى امتصاص القوة الشرائية الزائدة عن حاجة السوق وعودة الاستقرار والتوازن الاقتصادي - إلا أنها قد تؤدي إلى إضعاف الميل للإدخار في الزمن الطويل وتخفيض قيمة النقود مما يترتب عليه زيادة في الاستهلاك العام والخاص.

٢ - أثر القروض على الاستثمار:

يترتب على عقد القروض، وما يستتبعه من دفع فوائد منتظمة وأصل الدين إلى المقرضين، انخفاض الأرباح المتوقعة، ومن ثم انخفاض الكفاية الحدية لرأس المال، وبالتالي انخفاض الميل للاستثمار. أضف إلى ذلك. أن التوسع في القروض العامة يجعل الدولة ترفع من سعر الفائدة كوسيلة جذب للأفراد للاكتتاب في سندات القروض العامة. وارتفاع سعر الفائدة يؤثر بالسلب في الميل للاستثمار الخاص. فالأفراد المكتتبون في القروض العامة يسحبون أموالهم من الاستثمارات الخاصة، مما يمثل ضرراً بالغاً بالاستثمارات الخاصة.

أضف إلى ذلك أن القروض يكون لها تأثير كبير على التوازن الاقتصادي، وخاصة فيما يتعلق بإنفاق حصيلة هذه القروض في مجالات التنمية المختلفة. وهل هي نفقات استهلاكية، كان أم نفقات استثمارية حيث تساهم في تكوين رأس المال القومي ورفع المقدرة الإنتاجية القومية.

٣ - أثر القروض على زيادة كمية النقود:

تقترن القروض التي تقدمها البنوك إلى الدولة بزيادة كمية النقود المطروحة في التداول. ويترتب على ذلك، أنه في حالة وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل فإنها تحدث آثاراً تضخمية بالغة الخطورة. ويشكل هذا النوع من القروض نسبة كبيرة من مجموع القروض العامة. فاكتتاب

البنوك في[1] القروض العامة يتم عادة عن طريق خلق كمية جديدة من النقود، يتم ذلك على النحو التالي:

أ ـ حينما يقوم البنك التجاري بالاكتتاب في القروض العامة فإنه يفعل ذلك عن طريق إصدار نقود جديدة.

ب ـ تؤدي إعادة خصم أذون الخزانة لدى البنك المركزي إلى زيادة الكمية النقدية.

ج ـ عادة ما تقوم البنوك التجارية التي تكتتب في السندات الحكومية بخلق ودائع ائتمانية جديدة مقابل ما يدخل محفظتها المالية من هذه السندات. ومعنى ذلك أن السندات الحكومية، وخاصة أذون الخزانة، تدخل في حسابات نسبة السيولة المصرفية التي تحدد حجم الودائع، وتؤدي بالتالي إلى زيادة الودائع الائتمانية.

د ـ قد يحدث أن تترك الدولة المبالغ التي اقترضتها من البنوك التجارية لدى هذه البنوك على سبيل الوديعة، على أن تقوم باستخدامها في الوفاء بالتزاماتها. وفي هذه الحالة يكون النظام المصرفي ككل قد اكتتب في القروض العامة بنقود كتابية إضافية.

ومما سبق، يتضح لنا أن زيادة الكمية النقدية على النحو السالف ذكره، مع فرض بقاء الأشياء الأخرى على حالها، قد تحول دون ما تؤدي إليه القروض العامة عادة من ارتفاع الفوائد على القروض الخاصة، وهو ما يضر بالاستثمار الخاص.

٤ ـ أثر القروض في توزيع العبء المالي العام:

يوزع القرض العبء المالي له بين المقرضين والمكلفين بالضرائب. كما أنه يرتب نوعين من الأعباء: عبء على الخزانة العامة للدولة أي

---

(١) انظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٧٩ ـ ٤٨٠.

التزامات الخزانة تجاه المقرضين وتتمثل في دفع فوائد القرض، ورد أصله والامتيازات التي تقدمها الدولة للمكتتبين في القرض العام ويسمى هذا العبء «**بالعبء المالي للقرض**». أما النوع الثاني فهو عبء على الاقتصاد القومي، أي مدى ثقل القرض على الحياة الاقتصادية بكل جوانبها منذ لحظة الإصدار حتى السداد. ويعرف هذا العبء «**بالعبء الاقتصادي للقرض**»، فالقرض هنا لا يلقي فقط عبئاً اقتصادياً على الاقتصاد القومي، بل يوزعه على الفئات المختلفة والأجيال المختلفة، مما يؤثر على الإنتاجية القومية والرفاهية الاقتصادية (أي على مدى ما يحققه الدخل القومي من منفعة جماعية) فالعبء الاقتصادي للقروض يرتبط أساساً بالأفراد الذين يتحملون هذا العبء، ولا يمثل القرض عبئاً اقتصادياً إلا إذا كانت أضراره تفوق منافعه.

والسؤال الذي يطرح نفسه، في هذا الصدد، هل يمثل القرض عبئاً عاماً حقيقياً على الجيل الذي اكتتب فيه أم يمتد هذا العبء إلى الأجيال المستقبلة؟؟.

للإجابة على هذا التساؤل يجب علينا أولاً أن نحدد ما يلي:

١ ـ إن القرض، في مرحلة أولى، يؤدي إلى الحد من الالتجاء إلى الضرائب، وذلك يعني تخفيف العبء عن المكلفين الحاليين، وخاصة أصحاب الدخول المحدودة. ومن ثم تتحسن أحوالهم المالية وتزيد مدخراتهم ويزيد ميلهم إلى الاستثمار.

٢ ـ في مرحلة ثانية، تقوم الدولة بدفع الأفراد إلى الاكتتاب في القرض العام، عن طريق اقتطاع جزء من مدخراتهم وتحويلها إلى الدولة. وهو ما يعني حرمان المقرضين من مدخراتهم، أي جزء من الوسائل النقدية التي يستخدمونها في شراء السلع والخدمات، التي يستخدمونها في الإشباع. ويمثل ذلك تضحية مؤقتة، هي مدة القرض، مقابل ما يحصلون عليه من فوائد لقرض وأصله والمميزان الأخرى.

٣ ـ وفي مرحلة ثالثة، تضطر الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة، لكي تتمكن من دفع فوائد القروض والمزايا الممنوحة للمكتتبين فيه بالإضافة إلى أصل القرض. مما يعني إلقاء أعباء ضريبية جديدة على المكلفين في المستقبل. وهذا ما دفع الفقه المالي التقليدي إلى تسمية القروض «بالضرائب المؤجلة».

ونخلص من ذلك، إلى أن القرض العام يعيد توزيع العبء المالي، بداية، بين المكلفين والمقرضين، بالنسبة للجيل الحالي للاكتتاب. فيخفف العبء عن المكلفين ويزيد العبء على المقرضين بمقدار حرمانهم من بعض مدخراتهم. أي أن العبء العام يتحمله الجيل الحاضر وهو عبء اقتصادي. ثم في مرحلة ثانية ينتقل العبء المالي من المكلفين الحاليين إلى المكلفين في الأجيال القادمة عن طريق فرض ضرائب جديدة، وهي ظاهرة نقل العبء المالي بين الأجيال.

هذا وقد اختلف الفقه المالي بشأن تحديد من يتحمل العبء الاقتصادي للقروض العامة: فيرى أصحاب النظرية التقليدية أن القرض، باعتباره تضحية مؤقتة من جانب المقرضين لبعض مدخراتهم مقابل ما يحصلون عليه من فوائد ومزايا أخرى ولا يلقي العبء على الجيل الحاضر، إنما يمتد أثره إلى الأجيال القادمة. فالمكلفين وحدهم هم الذين يتحملون في النهاية هذا العبء. ولذا فإنهم يعتبرون القرض «سحب الإيرادات العامة المستقبلة».

ويخلص التقليديون إلى أن القرض يعفى الجيل الحاضر للاكتتاب من عبء النفقات العامة التي يقوم بها، ويلقي في ذات الوقت هذا العبء على الأجيال القادمة. وقد بنى الفكر التقليدي نظريته على أساس أن القرض مورد غير عادي لا يتم اللجوء إليه إلا لتغطية نفقات غير عادية.

أما أصحاب النظرية الحديثة، فيرون أن القرض يمثل عبء فقط العبء المالي في جيل محدد. فنجد النظرية التقليدية تنفي التضحية التي يتحملها

المقرضون بحرمانهم من بعض مدخراتهم وامتناعهم عن الاستهلاك فتصبح الأجيال المستقبلة وحدها هي المحتملة بهذا العبء.

بينما يرى أنصار النظرية الحديثة أن عبء القرض يتحمله فقط المقرضون دون الأجيال المقبلة، غافلين أن أصل القرض وفوائد ومزاياه يتحمله الأجيال القادمة الممثلة في المكلفين بدفع الضرائب.

وخلاصة القول: أن العبء المالي للقرض يتحمله الجيل الحالي المتمثل في المقرضين وتضحياتهم، والأجيال المستقبلة المتمثلة في المكلفين بدفع الضرائب المفروضة عليهم.

وأخيراً ينبغي أن نوضح أن توزيع العبء العام بين الأجيال المتلاحقة، الجيل الحالي والأجيال القادمة، يتوقف على طبيعة النفقات العامة التي تخصص القروض لتغطيتها، أي على الغرض من هذه النفقات ويمكن أن نلخصها في عدة أمور[١].

١ ـ أن القروض التي تستخدم في تغطية النفقات الاستهلاكية أو في توزيع نفقات تحويلية، تنتهي إلى استهلاك ولا تحمل الجيل الحاضر تضحية ما، أنه لا يحرم من الإشباع وبالتالي فهي لا تشكل بالنسبة له عبئاً عاماً حقيقياً وإنما العبء يكون على الأجيال المستقبلة.

٢ ـ أن القروض التي تستخدم في تغطية نفقات استثمارية تعطي دخلاً يكفي لدفع فوائد القرض ولسداد أصله، لا تحمل الجيل القادم عبئاً عاماً لأنها لا تستلزم زيادة الأعباء المالية عليه. مع ملاحظة أنها تحمل الجيل الحالي عبئاً حقيقياً.

٣ ـ أن القروض التي تستخدم في تغطية نفقات استثمارية ترفع من الإنتاجية القومية ومن الدخل القومي لا تكون ذات عبء عام كبير على الجيل

---

(١) انظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٨٠ ـ ٤٩٥.
وفي نفس المعنى، د. محمود عبد الفضيل، مرجع سابق، ص ١١٥ ـ ١١٦.

القادم الذي سيستفيد من آثارها. إلا أنها تمثّل عبئاً عاماً على الجيل الحالي ما دمنا لا نضمن أن الأعباء الضريبية اللازمة لخدمتها لا تؤدي إلى سوء توزيع الدخل القومي.

الباب الخامس

الإصدار النقدي الجديد

قد تضطر الدولة في بعض الأحيان، لمواجهة نفقاتها المتزايدة وعجز الميزانية، إلى اللجوء لطريقة الإصدار النقدي، وذلك حينما لا تستطيع أن تواجه الزيادة في نفقاتها استناداً إلى مصادر الإيرادات العادية، الرسوم والضرائب أو مصادر الإيرادات الائتمانية، القروض. فتقوم الدولة بإصدار كمية جديدة من النقود وطرحها في التداول. ويعرف ذلك بالتضخم المالي، أو التمويل عن طريق التضخم.

ويؤدي الإصدار النقدي الجديد إلى انخفاض قيمة النقود مما يشكل عبئاً إضافياً على دخول وثروات الأفراد.

ويقصد بالتضخم زيادة وسائل الدفع ومن ثم زيادة الطلب الكلي على سلع الاستهلاك، وبصورة لا يستجيب لها العرض الكلي لهذه السلع مما يؤدي إلى ارتفاع الأثمان وانخفاض قيمة النقود.

فالتضخم، بالمعنى الاقتصادي، يعني أن زيادة كمية النقود المطروحة للتداول تدفع الأفراد إلى زيادة الطلب على السلع، وخاصة الاستهلاكية، دون وجود إنتاج كاف لتغطية هذه الزيادة، وبالتالي يقل العرض وترتفع أثمان السلع، ومن ثم تصبح تلك النقود غير قادرة على شراء ما يلزم أصحابها لسد احتياجاتهم. وهو ما يعرف اقتصادياً بانخفاض وتدهور قيمة النقود.

ويختلف رد فعل التضخم بحسب ما إذا كانت الدولة متقدمة أو نامية. ففي الدول المتقدمة عندما يصل الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، أي عدم وجود أي قوة إنتاجية معطلة، فلا يمكن للجهاز الإنتاجي أن يتابع الزيادة في الطلب الكلي على سلع الاستهلاك، مما يؤدي إلى حدوث التضخم.

أما في الدولة النامية، وبالرغم من عدم وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، فإن جهازها الإنتاجي لا يتمتع بأي مرونة مما يحول دون زيادة الإنتاج لمواجهة الزيادة في الطلب الكلي على سلع الاستهلاك، أي إلى حدوث التضخم.

وهناك مبرران[1] للالتجاء إلى وسيلة الإصدار النقدي الجديد:

الأول: أنه يعتبر حافزاً على الاستثمار. ذلك أن الإصدار الجديد يؤدي إلى ضعف القوة الشرائية للنقود وبالتالي ارتفاع الأثمان، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح والتوسع في الاستثمار القائم وظهور فرص جديدة للاستثمار. كما إنه يؤدي إلى توزيع الدخول لصالح إصحاب الدخول المرتفعة على حساب أصحاب الدخول المحدودة، مما يعني زيادة الإدخار على حساب الاستهلاك. ويعد هذا المبرر غير فعال، بل قد يكون خطراً. فالواقع أن الذي يعوق الاستثمار هو عدم وجود طلب كاف، وعدم التنسيق بين الصناعات القائمة بالفعل. ولا يؤثر الإصدار النقدي (التضخم) على هذين العاملين. أضف إلى ذلك، أنه ليس صحيحاً أن إعادة توزيع الدخول يتم لصالح الدخول المرتفعة مما يترتب عليه زيادة الإدخار. ففي فترات التضخم لا يتوقف الإدخار على الدخل فحسب، بل يؤدي المناخ التضخمي إلى نقص حجم المدخرات. فالزيادة في الدخول المرتفعة لا تؤدي إلى زيادة المدخرات، ولكن إلى زيادة استهلاك السلع الكمالية المستوردة. مما يترتب

(١) انظر، د. باهر عتلم، مرجع ذلك ص ٣٠٨ ـ ٣١٠.

عليه زيادة في اختلال ميزان المدفوعات، حيث أن زيادة استهلاك السلع الكمالية لا يحقق أي حافز للتنمية الاقتصادية.

الثاني: إن الإصدار النقدي يعتبر وسيلة ضرورية لتمويل الاستثمار العام والحصول على الوسائل اللازمة لبرامج التنمية. ففعاليته تكمن فيما يسمح به من تحويل للموارد لتحقيق أهداف التنمية. ففي هذه الحالة يؤدي الإصدار النقدي إلى تكوين إدخار إجباري لتمويل مشروعات إنتاجية لها أثر هام على معدلات التنمية الاقتصادية. فالتضخم يسمح للدولة بالحصول على موارد عينية وتخصيصها للاستخدامات الأكثر فائدة للتنمية الاقتصادية. إلا أن هذا الأثر لا يمكن أن يكون دائماً، فهو يرتبط بمدى قبول أو تحمل الطبقات الاجتماعية التي تعتبر ضحية للتضخم نتيجة انخفاض نصيبها من الناتج القومي، أي أنه ينتج أثره في الفترة التي لا تشعر فيها هذه الفئات بعبء التضخم عليها. أما إذا انتبهت لهذا الأثر وطالبت برفع دخولها لمواجهة الزيادة في تكاليف المعيشة، فإن الإصدار الجديد يفقد أثره هذا. ومن الوسائل المتبعة في هذا الصدد، للمحافظة على أثر الإصدار النقدي، وسائل الرقابة المتعددة التي تفرض على الأثمان وعلى الأجور وعلى تخصيص الموارد. ولهذا يجب أن تؤخذ هذه النتائج في الاعتبار عند اللجوء إلى الإصدار النقدي لتمويل التنمية. وإن كان اللجوء إلى هذا الأثر يكون في أضيق الحدود أيضاً.

ونخلص مما تقدم إلى مدى خطورة العبء الاقتصادي الذي يترتب على الإصدار النقدي الجديد، وعدم عدالته في توزيع العبء بين مختلف الفئات الاجتماعية. وتكمن خطورة هذه الوسيلة في سهولة الالتجاء إليها في حالة عجز الدولة عن اللجوء إلى طرق التمويل الأخرى، مما يؤدي إلى اختلال التوازن الاقتصادي والنقدي. ومثال ذلك، ما حدث في فرنسا[1]

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٥١٢.

عندما قامت حكومة الثورة فيما بين ١٧٨٩ و١٧٩٥ بإصدار كميات نقدية كبيرة مما أدى إلى انخفاض قيمة النقود في سنة ١٧٩٦ إلى نصف ما كانت عليه من قبل ذلك.

وقد ثار الخلاف في الفقه المالي بشأن استخدام وسيلة الإصدار النقدي: فالفكر التقليدي يرى أنه في حالة وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، أي عدم مرونة الجهاز الإنتاجي، فإنه يكون من غير الملائم الالتجاء إلى الإصدار الجديد، أي إلى التضخم كوسيلة لتمويل أعباء النفقات العامة للدولة، لتفادي الآثار التضخمية الضارة التي تحدث لهذا الاقتصاد.

أما الفكر الكينزي، الذي يهدف إلى معالجة البطالة والكساد، فهو يرى إمكانية الالتجاء إلى الإصدار النقدي لتغطية عجز الميزانية، في حالة عدم وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، أي أن الجهاز الإنتاجي يكون أكثر مرونة. ولكن يكون من الضروري عند وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، التوقف عن الإصدار النقدي على الفور حتى لا يؤدي إلى تضخم جديد وهكذا.

واستناداً إلى ذلك، يصبح الالتجاء إلى الإصدار النقدي أمراً غير مناسب لتمويل عجز الميزانية في الدول النامية لعدم مرونة جهازها الإنتاجي، مما قد يؤدي إلى حدوث التضخم بآثاره السيئة. وهي آثار تؤدي إلى الإضرار بالتنمية الاقتصادية، وخاصة عن طريق رفع تكاليف التنمية، وإحداث عجز في ميزان المدفوعات.

فاللجوء إلى طريقة الإصدار النقدي (التضخم المالي) يجب أن يتم في أضيق نطاق ممكن وبحذر شديد لتلافي الآثار السيئة التي تنتج عنها.

القسم الثالث

الميزانية

تعريف الميزانية: Le Budget- Budget

تهدف الموازنة العامة للدولة إلى تقدير النفقات الضرورية، لإشباع الحاجات العامة، والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة هي في العادة مدة سنة.

فالميزانية هي، إذن، نظرة توقعية لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مقبلة تخضع لإجازة من السلطة المختصة. ومن هذا التعريف، يتضح أن الميزانية تتضمن عنصرين أساسيين: الأول: التوقع، والثاني: الإقرار أو الإجازة.

العناصر الأول: الميزانية نظرة توقعية مستقبلية:

تعتبر الميزانية سجلاً لما تتوقع السلطة التنفيذية أن تنفقه وأن تحصله من مبالغ خلال مدة زمنية محددة تقدر عادة بسنة واحدة. وتعكس الميزانية، بما تتضمنه من نفقات وإيرادات والمبالغ المرصودة لكل منهما، برنامج عمل الحكومة في الفترة المستقبلية على الصعد السياسية والاقتصادية والاجتماعية. فإذا ما قررت الحكومة مثلاً زيادة الاعتمادات المخصصة للدفاع في الميزانية، فإن ذلك يعكس سياسة حكومية إزاء ما قد تتعرض له الدولة من تهديدات خارجية. وإذا ما تقلصت النفقات التي ترصدها الحكومة

في الميزانية لصالح المشروعات القومية التي تقوم بها، فإن ذلك يعكس سياسة اقتصادية معينة تنتوي الحكومة إتباعها في الفترة المستقبلة، وهي الانسحاب تدريجياً من النشاط الاقتصادي وتركه لمجال المبادرات الخاصة (سياسة الخصخصة). وزيادة الاعتمادات الخاصة بالتكافل الاجتماعي في الميزانية، يعني اتجاه الحكومة إلى إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات محدودة الدخل وهكذا...

الميزانية والحساب الختامي:

والميزانية، باعتبارها نظرة توقيعية لفترة مستقبلة، تختلف بذلك عن الحساب الختامي للموازنة Compte finale. فبينما تحتوي الميزانية على تقديرات للنفقات والإيرادات تتعلق بفترة مقبلة قد تتحقق أو لا تتحقق، فإن الحساب الختامي للموازنة عبارة عن بيان للنفقات والإيرادات التي أنفقت وحصلت فعلاً عن فترة سابقة. وبعبارة موجزة، إذا كانت الميزانية نظرة توقعية إلى فترة قادمة فإن الحساب الختامي للموازنة هو نظرة تسجيلية عن مدة ماضية.

العنصر الثاني: الميزانية تتطلب الإقرار أو الإجازة من السلطة المختصة:

تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية، أي بالموافقة على نظرة الحكومة التوقعية للنفقات والإيرادات عن عام مقبل. فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية إلا إذا تم إجازتها من قبل السلطة التشريعية، وفي حدود هذه الإجازة. وحق السلطة التشريعية في إجازة الميزانية مر بتطور طويل حتى أصبح من المبادىء الدستورية المستقرة في النظم السياسية المعاصرة.

ويعد هذا الحق من أقوى الحقوق التي تتمتع بها السلطة التشريعية، إذ بواسطته تستطيع هذه الأخيرة مراقبة أعمال الحكومة في جميع المجالات. بل وتستطيع السلطة التشريعية، في الدول الديمقراطية، إسقاط الحكومات عن طريق رفض الموافقة على الميزانيات المقدمة منها، مما يؤدي في نهاية

المطاف إلى إجبار هذه الأخيرة على الاستقالة، أو إلى حل السلطة التشريعية ذاتها.

وجدير بالذكر، أن الذي يخضع لإجازة أو إقرار السلطة التشريعية، بالمعنى الفني للكلمة، هو تقديرات أو نظرة الحكومة التوقعية للنفقات العامة وحدها دون تقديراتها التوقعية للإيرادات العامة. ذلك أن إجازة السلطة التشريعية للنفقات يعطي الحكومة الخيار في أن تقوم بها أو لا تقوم.

أما إجازة أو موافقة هذه السلطة على تقديرات الإيرادات فلا يتضمن أو لا يترك أي خيار أمام الحكومة في تحصيلها من عدمه، إذ أنها واجبة التحصيل طبقاً لنصوص القوانين التي تقررها، كقوانين الضرائب مثلاً.

وقد تحاول الحكومة أن تضمن الميزانية أوجه جديدة للإيرادات، كضرائب جديدة مثلاً، بحيث تعتبر إجازة السلطة التشريعية للميزانية موافقة صادرة منها في نفس الوقت على فرض هذه الضرائب الجديدة. وهذا ما يعرف في الواقع العملي، بملحقات الميزانية Adjonctions Budgetaires. وتسلك الحكومة هذا الطريق بقصد تسهيل الحصول على موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب. ولكن ملحقات الميزانية، وإن كانت تفيدالحكومة في الحصول على موافقة سهلة على فرض ضرائب جديدة، لا تتفق مع ما يجب من إتاحة القوت الكافي لمناقشة مبدأ فرض الضريبة وأسبابه ونتائجه. هذا فضلاً، عن أن تشريعات الضرائب، بما لها من خطورة وأهمية وديمومة، لا بد وأن تصدر في شكل قوانين مستقلة يسهل الرجوع إليها، وليس في شكل ملحق بإحدى الميزانيات التي تتسم بطابع التأقيت كقاعدة عامة.

الميزانية العامة والميزانية الخاصة:

وعنصر الإجازة هو الذي يفرق الميزانية العامة، أي ميزانية الدولة، عن الميزانية الخاصة، أي ميزانية المشروع الخاص. فبينما يتحد الاثنان في أن

كليهما يعد نظرة توقعية للمبالغ المنتظر إنفاقها والمنتظر تحصيلها خلال فترة زمنية مقبلة، تتحدد في الغالب بعام واحد، فإنهما يفترقان من حيث إن الأولى نظرة توقعية عامة، بينما الثانية نظرة توقعية خاصة. هذا فضلاً عن أن الميزانية العامة تتضمن عنصر إجازة السلطة التشريعية، على النحو الذي رأيناه، بينما لا تتطلب الميزانية الخاصة مثّل هذه الإجازة.

الميزانية والمحاسبة القومية (الميزانية القومية والحسابات القومية):

وأجتماع العنصرين، سالفي الذكر، أي التوقع والإجازة، هو الذي يفرق بين ميزانية الدولة والميزانية القومية Le Budget national: تهتم الدول المتقدمة في الوقت الحاضر بإعداد ما يسمى بالميزانية القومية أو الاقتصادية Budget national ou economique. وهي عبارة عن التقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي في مجموعه، أي في القطاعين العام والخاص وفي علاقاته الداخلية والخارجية خلال فترة مقبلة. وذلك من خلال التوقعات الخاصة بحجم الدخل القومي في هذه الفترة، وتكوينه، وتداوله. بمعنى آخر، إذا كانت ميزانية الدولة تعكس مختلف أوجه نشاط الدولة وحدها كشخص اعتباري عن فترة مقبلة، فإن الميزانية القومية تعكس مختلف هذه الأوجه في الأمة[1] كلها، بما فيها الدولة، عن نفس هذه الفترة. وتتميز الميزانية القومية عن ميزانية الدولة بأنها توقع فحسب، أما ميزانية الدولة فهي توقع وإجازة في نفس الوقت.

وعلى ذلك لا يمكن أن تحل الميزانية القومية محل ميزانية الدولة، شأنها في ذلك شأن ميزانية الدولة التي لا يمكن أن تحل محل ميزانية أي مشروع خاص. فدور الميزانية القومية يقتصر، إذن، على كونه مجموعة البيانات الأساسية التي يمكن على هديها إعداد ميزانية الدولة. فهي الموجه

---

(١) سنطلق لفظ الأمة للدلالة على إجمالي أنشطة الدولة والقطاع العام والقطاع الخاص.

للحكومة عند إعدادها لسياستها الاقتصادية، بصفة عامة، وميزانية الدولة بصفة خاصة. إذ يجب أن تأخذ البيانات المشار إليها في الاعتبار حتى تكون لدى الحكومة فكرة صحيحة وواضحة عن النشاط الاقتصادي القومي في مجموعه، ومدى التأثير الذي يمكن لهذا القرار أو ذاك، من القرارات التي تتخذها الحكومة، أن يعكسه على النشاط الاقتصادي.

ويرتبط بالميزانية القومية ما يسمى بالحسابات القومية أو حسابات الدخل القومي Les comptes de la nation. فصلة الحساب القومي بالميزانية القومية تشبه تماماً صلة الحساب الختامي بميزانية الدولة. بمعنى أن الحساب القومي عبارة عن سجل لكافة أوجه النشاط الاقتصادي للأمة عن فترة ماضية، وذلك من خلال العمليات التي تمت فعلاً والخاصة بحجم الدخل القومي في هذه الفترة وتكوينه وتداوله وتوزيعه، أما الميزانية القومية فهي، وعلى ما سلف البيان، نظرة توقعية عن مدة مستقبلة للتقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادي في مجموعه. وطبقاً للنظام الدولي للحسابات القومية الذي قررته الأمم المتحدة، فإن هذه الحسابات تشتمل على **مجموعات أربع** من الحسابات هي: المجموعة الأولى: **حساب المشروعات**، ويشمل العمليات التي أجريت بواسطة المشروعات والتنظيمات المنتجة لسلع وخدمات مخصصة للبيع بأثمان تتناسب مع نفقة إنتاجها بالإضافة إلى حساب المشروعات العامة والمرافق العامة الصناعية والتجارية. وتمثِّل هذه المجموعة حساب «عمليات الإنتاج».

المجموعة الثانية: **حسابات الأفراد**، وتتضمن عمليات الأفراد والهيئات الخاصة التي لا تستهدف تحقيق الربح كالجمعيات والنوادي الرياضية والثقافية والاتحادات والتنظيمات القومية غير الحكومية، وتمثِّل هذه المجموعة حساب «عمليات الاستهلاك». المجموعة الثالثة: **حساب القطاع العام**، ويشمل حسابات الدولة باعتبارها شخصاً اعتبارياً والهيئات العامة

والمرافق العامة المستقلة غير الصناعية والتجارية. والمجموعة الرابعة: **حساب الخارج**، ويشمل عمليات الاستيراد والتصدير والاستثمارات الأجنبية والتمويلات الدولية. وتأخذ كل مجموعة من هذه الحسابات صورة جدول ينقسم إلى جانبين، يخصص أحدهما للنفقات وتندرج فيه عمليات الشراء التي يقوم بها المشروع والضرائب والاشتراكات والمرتبات التي يدفعها، والاستثمارات التي يقيمها والإدخار الذي يقرره وغير ذلك من أوجه النفقات. أما الجانب الآخر فيرصد للإيرادات ويشتمل على عمليات البيع التي يقوم بها والمرتبات والإيرادات الأخرى التي يحصل عليها وغير ذلك من أوجه الإيرادات المختلفة.

وتأخذ الدول، بصفة عامة، بهذا التنظيم الدولي للحسابات القومية مع إدخال بعض التعديلات الطفيفة عليه بما يتناسب مع الظروف الخاصة بكل اقتصاد وطني على حدة.

ومما تقدم جميعه، يتضح بجلاء مدى أهمية العلاقة بين الميزانية القومية والحساب القومي والميزانية العامة للدولة. فالحسابات القومية يمكن على أساسها، باعتبارها سجلاً لما تم من أوجه نشاط اقتصادي للأمة عن مدة سابقة، إعداد التوقعات المتعلقة بما سيكون عليه النشاط الاقتصادي للأمة في مجموعه عن فترة مقبلة (أي إعداد الميزانية القومية). والميزانية القومية باعتبارها تقديراً كما متوقعاً للنشاط الاقتصادي في مجموعه تعتبر موجهاً ترتكز عليه الحكومة عند إعدادها لميزانية الدولة.

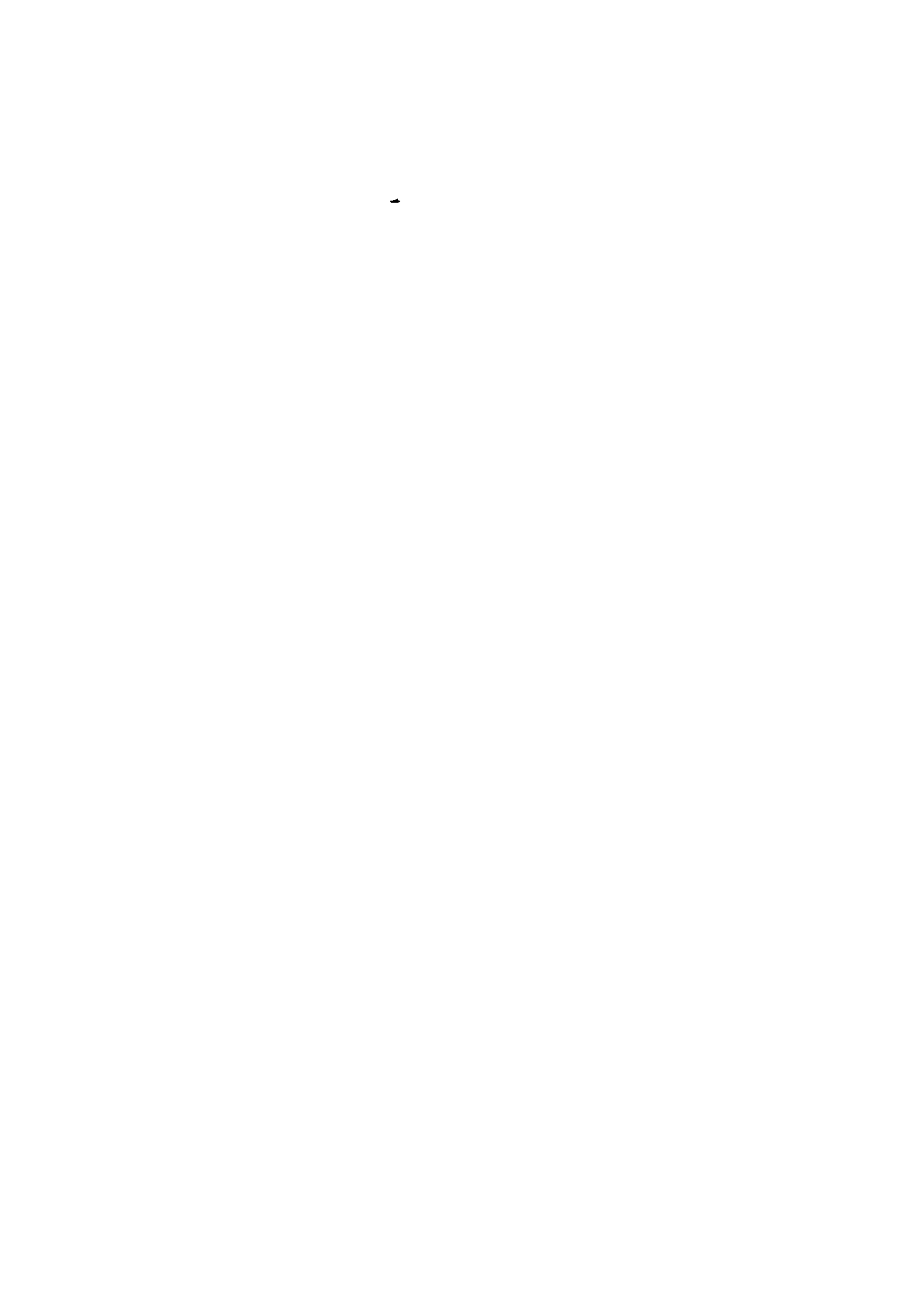
تقسيم:

وسنقصر دراستنا للميزانية العامة على ميزانية الدولة وحدها دون غيرها من الميزانيات العامة، كما سنركز على الجانب الفني للميزانية، فنعرض على التوالي للمراحل المختلفة التي يمر بها إعداد الميزانية (تحضير الميزانية)، ثم لاعتماد الميزانية، وأخيراً لتنفيذها. ومن ثم فسوف نقسم هذا القسم إلى الأبواب الثلاثة التالية:

الباب الأول: في إعداد وتحضير الميزانية.

الباب الثاني: في اعتماد الميزانية.

الباب الثالث: في تنفيذ الميزانية.



الباب الأول

إعداد الميزانية

مقدمة:

يمر تحضير الميزانية وإعدادها بخطوات وإجراءات معينة تلزم السلطة التنفيذية نفسها بها. ولكنها عند اتخاذ هذه الخطوات تراعى مجموعة من المبادىء والقواعد التي يقررها علم المالية العامة التقليدي وهي بصدد إعداد هذه الميزانية. وعليه سوف نقسم هذا الباب إلى الفصلين التاليين:

الفصل الأول: المبادىء العامة التي تحكم تحضير الميزانية.

الفصل الثاني: إجراءات تحضير وإعداد الميزانية.

الفصل الأول

المبادىء العامة التي تحكم تحضير الميزانية

يتعين على السلطة التنفيذية، وهي بصدد تحضير الميزانية، أن تضع في اعتبارها عدداً من المبادىء العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة. وتتمثل هذه المبادىء في الأمور الأربعة التالية:

- مبدأ سنوية الميزانية.
- مبدأ وحدة الميزانية.
- مبدأ عمومية الميزانية.
- مبدأ توازن الميزانية.

وسنفرد لكل مبدأ من هذه المبادىء الأربعة مبحثاً مستقلاً على النحو التالي:

المبحث الأول: في مبدأ سنوية الميزانية.

المبحث الثاني: في مبدأ وحدة الميزانية.

المبحث الثالث: في مبدأ عمومية الميزانية.

المبحث الرابع: في مبدأ توازن الميزانية.

المبحث الأول

مبدأ سنوية الميزانية

L'annualité budgetaire

يقصد بهذا المبدأ أن يحدث توقع وإجازة لنفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية منتظمة كل عام. ويعني هذا المبدأ أيضاً أن الميزانية يجب أن تقرر باعتماد سنوي من السلطة التشريعية. ويرجع هذا المبدأ إلى اعتبارات سياسية ومالية معينة: أما **الاعتبارات السياسية** فتتمثل في أن مبدأ سنوية الميزانية يكفل دوام رقابة السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية التي تجد نفسها مضطرة إلى الرجوع إليها والحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام. ثم إن المناقشة السنوية لميزانية الدولة تجعل السلطة التشريعية تقف على تفاصيل نشاط السلطة التنفيذية ورقابته ورسم حدوده. فكلما قصرت المدة التي يتعين بعدها على الحكومة الرجوع إلى السلطة التشريعية للحصول على موافقتها على نفقات وإيرادات الدولة، كلما ازداد دور السلطة التشريعية ورقابتها على أعمال السلطة التنفيذية بصفة دورية وعلى فترات متقاربة.

أما **الاعتبارات المالية** فتتمثل في أن فترة السنة هي الفترة التي تمارس في نطاقها أغلب الأنشطة الاقتصادية. كما أنها تضمن دقة تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها، بصفة خاصة، على أساس اتجاهاتها في الماضي القريب (السنة المالية المنتهية)، وذلك لصعوبة تقدير هذه الإيرادات والنفقات في فترة أطول، وما قد يقترن بذلك من أخطاء. فتقدير النفقات، عندما تكون مدة الميزانية أطول من سنة، سيكون صعباً نظراً لاحتمال تغير الأسعار والأجور بصورة محسوسة خلال هذه الفترة اللازمة لتنفيذ الموازنة، كما أن تقدير الإيرادات لن يكون بدوره، أقل صعوبة نظراً لاحتمال تغير العوامل الاقتصادية التي تؤثر في الدخل القومي، ومن ثم في حصيلة الضرائب والإيرادات بصورة عامة. فالتنبؤ بتطور هذه العوامل في المستقبل القريب، الذي يتمثل في مدة سنة، سيكون في العادة سهلاً وميسوراً، وذلك بالإستعانة

بدراسة هذا التطور واتجاهاته في الماضي القريب. غير أنه سيصبح أمراً شاقاً وعسيراً متى وضعت الميزانية لتستمر لمدة أكثر من سنة. كما أن فترة السنة تضم فصول السنة الأربعة التي تتوزع عليها مظاهر النشاط الاقتصادي وما تقتضيه من نفقات وإيرادات. فلو كانت الميزانية لمدة تقل عن سنة، فإن ذلك سيؤدي إلى بعض الاختلال في موارد الدولة ونفقاتها. ويكفي أن نسوق المثال التالي لتوضيح ما تقدم. إذا أعدت الميزانية لمدة تقل عن السنة فإن ذلك سيؤدي، وعلى سبيل القطع، إلى إهمال ظاهرة موسمية بعض الإيرادات والنفقات العامة، مما يؤدي إلى التهديد بإعداد ميزانيات لا تعبر عن حقيقة الوضع الاقتصادي الإجمالي في الدولة. فلو تصورنا مثلاً أن النفقات تتركز في شهور الشتاء، باعتبارها أكثر فترات السنة نشاطاً، وأن الإيرادات تتركز في شهور الصيف، باعتبارها فترة تحصيل الضرائب الأساسية في الدولة، فإن أي ميزانية تعد لمدة تقل عن السنة لا يمكن موازنة نفقاتها بإيراداتها. إذ ستبدو تارة محققة لفائض في الإيرادات، وتارة أخرى لعجز فيها. هذا فضلاً عن أن فترة السنة تجنب الوقت الطويل المبذول في إعداد الميزانية، فيما لو تقرر أن تكون لمدة أقل من ذلك، وما ينطوي عليه هذا الإعداد من تعطيل وإرهاق لكل من السلطتين التنفيذية والتشريعية.

لكل هذه الاعتبارات، يؤكد الفكر المالي التقليدي على ضرورة احترام مبدأ سنوية الموازنة، باعتباره يمثل ضمانة لتحضير الميزانية على ضوء تقديرات محددة، ومن ثم واقعية. إلى جانب مراعاته لظاهرة موسمية بعض النفقات والإيرادات، إضافة إلى كفالته لرقابة فعالة ودورية على فترات قصيرة من جانب السلطة التشريعية للإنفاق الحكومي.

بداية السنة المالية: L'année financière

وتختلف بداية السنة المالية من دولة إلى أخرى. فبعض الدول تجعل بداية السنة المالية لميزانية الدولة في أول يناير، والبعض الآخر، كمصر، يجعلها في أول يوليو على أن تنتهي في آخر يونيو من السنة التالية. المهم أن

تراعي كل دولة، عند تحديد بداية السنة المالية لميزانيتها العامة، أن يأتي هذا التحديد متناسباً مع أحوالها الإدارية والتشريعية والاقتصادية، من جهة، وألا تطول الفرة بين تحضير الميزانية وبدء تنفيذها حتى لا تغيرَ الظروف والأحوال تغيراً من شأنه عدم تحقق توقعات الميزانية، من جهة أخرى.

وجدير بالذكر أن تطور دور الدولة وقيامها بأنشطة اقتصادية كثيرة استتبع، في بعض الأحوال، الخروج على مبدأ سنوية الميزانية في صورة الاعتمادات التي تتعدى نطاق سنة واحدة وتلك التي تعتبر تنفيذاً لخطة اقتصادية. ومثال ذلك، مشروعات التنمية والتعمير والارتباطات طويلة الأجل خصوصاً في ميدان التجارة الخارجية. ويتعين أن تتم دراسة مثل هذه المشروعات بعناية فائقة وتحديد ما تتطلبه من إنفاق بدقة وتوزيعه على السنوات اللازمة لاتمامها في إطار الميزانية السنوية. فإذا لم تتم هذه الدراسة فقد يتضح بعد البدء في المشروع أنه لا يحقق أفضل استخدام للموارد المتاحة أو أقصى إشباع ممكن، وأن هناك استخدامات أخرى أكثر كفاءة للموارد التي يستخدمها هذا المشروع. وواضح ما في هذا من إساءة لاستخدام موارد المجتمع النادرة. ولهذا فلا بد من الأخذ بأسلوب التخطيط الاقتصادي عندما تقوم الدولة بمشروعات طويلة الأجل.

ويلاحظ أن بعض الدول قد حاولت أن تخرج على مبدأ السنوية، وأن تحل محله ميزانية الدورات التي تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي في خلال فترة طويلة على أساس تعاقب فترات الرواج والكساد. ولكن لصعوبة تقدير النفقات والإيرادات في الأجل الطويل، لم تنجح هذه المحاولات ولا تزال الغالبية العظمى من الدول تأخذ بمبدأ السنوية.

وإذا كانت قاعدة سنوية الميزانية تعني أيضاً أن تلتزم الحكومة بإنفاق مبالغ النفقات المدرجة بالميزانية وتحصيل الإيرادات الواردة فيها خلال فترة تنفيذها، أي خلال السنة المالية، فإنه لا صعوبة في الأمر في الحالات التي تحدث فيها تصرفات موجبة للنفقات وللدفع الفعلي لها خلال السنة المالية.

وكذلك لا صعوبة في الحالات التي تمت فيها الوقائع المنشئة للإيرادات وحدث تحصيلها بالفعل خلال السنة المالية. فمثل هذه النفقات والإيرادات تضاف إلى حساب السنة المالية. كذلك لا صعوبة في الأمر في حالة النفقات التي لم تتم التصرفات الموجبة لها، وبالتالي لم يحدث دفع فعلى لها خلال السنة المالية، أو في حالة الإيرادات التي لم تتم الوقائع المنشئة لها، ومن ثم لم يتم تحصيلها خلال السنة نفسها، فمثل هذه النفقات والإيرادات لا تضاف إلى حساب هذه السنة.

لكن الصعوبة تكمن عندما يحدث أن ينشأ التزام على عاتق الحكومة بدفع مبلغ معين خلال السنة المالية للميزانية، ويجري الدفع الفعلي لهذا المبلغ بعد انتهاء السنة المشار إليها، أو عندما ينشأ حق للحكومة في تحصيل مبلغ مالي خلال هذه السنة ولا يتحقق التحصيل الفعلي له إلا بعد هذه السنة.

ويختلف حل هذه المشكلة باختلاف التشريعات المالية للدول. وهناك طريقتان لإجراء حساب السنة المالية: حساب الخزانة وحساب التسوية.

أولاً: طريقة حساب الخزانة: Système de la gestion

ووفقاً لهذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس النفقات التي صرفت بالفعل والإيرادات التي حصلت بالفعل خلال السنة المالية، بغض النظر عن تاريخ نشأة التزام الدولة بالدفع أو تاريخ نشأة حقها في التحصيل. فطبقاً لهذه الطريقة ينظر إلى الميزانية، باعتبارها حساب الخزانة، حيث تكون وجهة النظر المالية، هي الغالبة، وتسجل المبالغ التي دفعتها الخزانة وتلك التي حصلتها فعلاً خلال السنة المالية لهذه الميزانية.

وعليه إذا انتهت السنة المالية دون مبلغ ما من الاعتمادات فإنه يلغى حتى ولو كان التزام الحكومة بإنفاقه قد نشأ خلالها، ويتعين فتح اعتماد جديد بالمبلغ المذكور في ميزانية السنة التالية. كما أن النفقات التي نشأ

الالتزام بها خلال السنة المالية لا تقيد في حساب هذه السنة طالما أنها دفعت بالفعل بعد انتهائها، بل يتعين قيده في حساب السنة المالية التي دفع خلالها. ويجري نفس الحكم على الإيرادات التي استحقت خلال السنة المالية ولكنها حصلت بالفعل بعد انتهائها.

وميزة هذه الطريقة أنها تؤدي إلى سرعة إقفال حساب السنة المالية بمجرد انتهائها، بحيث يمكن في اليوم التالي لهذا الانتهاء الوقوف بدقة على النقات التي دفعت والإيرادات التي حصلت بالفعل. لكنها لا تخلو، مع ذلك، من عيوب لعل أهمها ما يلي: **أولاً**، أنها تمكن الحكومة من إظهار مركزها المالي المالي على خلاف الحقيقة، وذلك باستعجال تحصيل الإيرادات قرب انتهاء السنة المالية والإبطاء في دفع الالتزامات. **وثانياً**، أن الإيرادات الحكومية المختلفة قد تميل عند اقتراب انتهاء السنة المالية إلى الإسراف في إنفاق الاعتمادات المخصصة لها دون مقتضى، أو دون وجود ما يستدعى ذلك، رغبة في الاستفادة منها قبل انتهاء السنة المالية وإلغاء ما تبقى منها دون صرف. ولا يخفى على أحد ما ينطوي عليه هذا العيب من إهدار للمال العام في غير ما خصص له.

ثانياً: طريقة التسوية: Système de l'exercice

وبمقتضى هذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامي على أساس المبالغ التي التزمت الحكومة بإنفاقها، حتى ولو لم يتم هذا الإنفاق بالفعل خلال السنة المالية المذكورة، وعلى أساس المبالغ التي تنشأ حقها في تحصيلها خلال السنة المالية حتى ولو لم تحصل بالفعل. فهذه الطريقة تنظر إلى الميزانية من وجهة نظر قانونية، على خلاف الطريقة السابقة، حيث تصور المركز المالي للدولة بدقة لا من حيث المبالغ التي دفعتها الدولة أو حصلتها بالفعل ولكن من حيث الالتزامات والحقوق التي نشأت على الدولة أو لصالحها خلال السنة المالية، بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل الفعلي.

ويؤدي الأخذ بهذه الطريقة إلى ضرورة وجود فترة إضافية تضاف إلى السنة المالية بقصد تسوية الالتزامات التي نشأت خلال السنة المالية للميزانية ولم تقم الدولة أثناءها بالوفاء بها، وكذلك تسوية الحقوق التي لم يتم تحصيلها خلال ذات السنة. ويطلق على السنة المالية وفترتها الإضافية (مدة التسوية).

وتحديد هذه المدة الإضافية متروك للقانون المالي للدولة. فقد يحددها بمدة معينة كبضعة أشهر مثلاً، وقد يتركها دون تحديد مما يترتب عليه عدم إقفال حسابات السنة المالية إلا بعد تسوية كافة الالتزامات والحقوق التي نشأت خلالها.

وميزة هذه الطريقة أنها تصور المركز المالي للدولة تصويراً سليماً، ولا تعطى الفرصة للحكومة لإظهاره على غير حقيقته. كما تمتاز كذلك بعدم دفع الإدارات الحكومية إلى الإسراف في إنفاق اعتماداتها قرب انتهاء السنة المالية بغير مقتضى. ومع ذلك فعيب هذه الطريقة أنها تترك حسابات السنة المالية دون إقفال لمدة طويلة بعد انتهائها مما يؤدي إلى تداخل حسابات السنوات المالية المختلفة بعضها مع البعض الآخر. وتتبع مصر طريقة حساب الخزانة ولا تتبع طريقة التسوية.

المبحث الثاني

مبدأ وحدة الميزانية

L'unité budgétaire

يقصد بمبدأ وحدة الميزانية أن تدرج جميع نفقات الدولة وجميع إيراداتها في وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالي، وحتى تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية ومطابقتها للأهداف المحددة والاعتمادات الواردة في الموازنة كما وافقت عليها السلطة التشريعية.

ويجب عدم الخلط بين الميزانية ذات الوثائق المتعددة، وبين الميزانيات المتعددة. فقد تكون الميزانية موحدة ومع ذلك تقدم في وثائق متعددة وليست في وثيقة واحدة، كما هو الحال في إنجلترا، ولا يعتبر ذلك خروجاً على قاعدة وحدة الميزانية العامة للدولة. أما الميزانيات المتعددة فيؤخذ بها بالنسبة لبعض الوحدات الاقتصادية حتى تمكنها من أن تتمتع بالاستقلال المالي في مواجهة الميزانية العامة لأداء وظائفها على أكمل وجه. وأمثلة ذلك، الميزانيات المستقلة لبعض وحدات القطاع العام. وتميل بعض الحكومات إلى الخروج على مبدأ وحدة الميزانية بإنشاء ميزانيات مستقلة تماماً عن ميزانية الدولة لبعض أوجه النشاط الاقتصادي بهدف تفادي الرقابة التشريعية.

ويترتب على تطبيق مبدأ وحدة الميزانية نتيجة هامة تتمثل في **قاعدة عدم تخصيص الإيرادات**. وتستلزم هذه القاعدة عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة مصروف معين. بل تجمع كل الإيرادات دون تخصيص في قائمة واحدة تقابلها قائمة المصروفات التي تدرج بها كل النفقات. بمعنى آخر، ينبغي أن تخصص جميع موارد الدولة لتمويل جميع الأنشطة التي تقوم بها. والإخلال بهذه القاعدة ربما يؤدي إلى ظهور فائض أو عجز للعمليات المختلفة التي تنطوي عليها الميزانية، مما يعني المساس بوحدتها وما يؤدي إليه ذلك من تبديد في الموارد أو قصور الميزانية عن تحقيق أهدافها. ومن اليسير أن نتصور ما يمكن أن يؤدي إليه الإخلال بقاعدة عدم تخصيص الإيرادات. فبعض المرافق يمكن أن تحقق فائضاً ضخماً مما يدفعها إلى الإسراف والتبذير، في حين أن مرافق أخرى يمكن أن تعاني من عجز الموارد المتاحة لها. أضف إلى ذلك أنه في تخصيص الإيرادات خروجاً واضحاً على فكرة الدولة ذاتها وقيامها باقتطاع جزء من الموارد القومية لإعادة توزيعه أو إعادة تخصيصه لإشباع الحاجات الجماعية.

ويستند مبدأ وحدة الميزانية إلى اعتبارين أساسيين: أولهما مالي،

وثانيهما سياسي. أما **الاعتبار المالي** فيتمثل في أن مبدأ وحدة الميزانية من شأنه تحقيق الوضوح والنظام في عرض ميزانية الدولة مما يؤدي إلى تسهيل مهمة الباحثين والماليين في معرفة ما إذا كانت الميزانية متوازنة من عدمه، هذا من جهة. ومن جهة أخرى، فإنه يساعد على عرض المركز المالي للدولة دون أي محاولة لإخفاء حقيقته.

أما عرض الميزانية في شكل حسابات متعددة، أي في شكل ميزانيات متعددة، فمن شأنه أن يجعل من الصعب أخذ فكرة عامة شاملة عن حالة النفقات والإيرادات العامة، مما يشجع على سوء التصرف في الأموال العامة.

أما **الاعتبار السياسي** فيتجسد في أن وحدة الميزانية تساعد السلطة التشريعية في مباشرة رقابتها على النفقات والإيرادات العامة. وهذا ما لا يتيحه عرض الميزانية في شكل حسابات متعددة.

فلكي تتمكن السلطة التشريعية وهي بصدد ممارسة رقابتها، من المفاضلة بين أوجه الإنفاق العامة المختلفة يتعين أن تعرض عليها كافة هذه الأوجه في وقت واحد. وإلا فإن الحكومة، إذا ما عرضت الميزانية بصورة مجزأة في حسابات متعددة، يكون بمقدورها الحصول بسهولة على موافقة السلطة التشريعية على أوجه الإنفاق غير الضرورية، أولاً، ثم تعرض عليها بعد ذلك الأوجه الضرورية والتي تضطر السلطة التشريعية إلى الموافقة عليها لضرورتها. وقد لا تكون هناك إيرادات كافية متبقية لمواجهتها، مما قد يحمل هذه السلطة على فرض أعباء مالية جديدة لمواجهة هذه النفقات الضرورية.

الاستثناءات التي ترد على مبدأ وحدة الميزانية:

فرغم ما ينطوي عليه مبدأ وحدة الميزانية من فوائد فإن هناك بعض الاستثناءات التي ترد عليه تبررها المالية الحديثة للدولة. ويمكن حصر هذه

الاستثناءات في أمور أربعة على النحو التالي: الحسابات الخاصة للخزانة، الميزانيات غير العادية، الميزانيات الملحقة، والميزانيات المستقلة. وسنعرض تباعاً لهذه الاستثناءات، كل على حدة، في فقرة مستقلة.

أولاً: الحسابات الخاصة: Les comptes spèciaux

ويقصد بها الإطار الذي يسجل دخول أموال إلى خزانة الدولة، بمناسبة بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها، ولا تعتبر إيرادات عامة، وتسجل خروج أموال منها لا تعتبر نفقات عامة. مثال ذلك، التأمين الذي يلتزم بدفعه المقاولون المتعاقدون مع الحكومة ضماناً لتنفيذ مشروع معين لا يعتبر إيراداً عاماً رغم أنه يدخل خزانة الدولة، إذ أن هذه الأخيرة ستقوم برده إليهم عندما ينتهون من تنفيذ أعمالهم على النحو المتفق عليه. وعندما يتم رد هذه الأموال إليهم فإن ذلك لا يعتبر من قبيل النفقة العامة رغم أن هناك خروجاً للأموال من خزانة الدولة.

من المنطقي في هذه الحالة ألا تدرج مثل هذه الأموال في ميزانية لدولة، بل ينبغي أن ترصد لها حسابات خاصة تقفل من تلقاء ذاتها عندما تخرج من خزانة الدولة الأموال التي سبق أن دخلتها. وهذه الحسابات الخاصة، بهذا التصوير، لا تعد استثناء من مبدأ وحدة الميزانية. بل على العكس فإنها تؤدي إلى إظهار المركز المالي للدولة على حقيقته دون إضافة مبالغ إلى إيراداتها أو إلى نفقاتها لا تعتبر في الحقيقة إيرادات أو نفقات عامة.

لكن قد تسيء الحكومة استخدام هذا الإطار، أي الحسابات الخاصة، على نحو يجعلها تشكل، في التحليل الأخير، استثناء فعلياً من مبدأ وحدة الميزانية. ويحدث هذا إذا وضعت الحكومة في حساب خاص مبالغ هي في حقيقتها نفقة عامة اعتماداً على أنها ستتمكن من استرداد هذه المبالغ مرة أخرى من وجه معين من أوجه الإيرادات. كما لو قدمت الحكومة قروضاً إلى بعض المؤسسات العامة وقامت بإدراجها في حساب خاص بها استناداً

إلى أنها ستسدد فيما بعد، أو كما لو قامت بإدراج مبالغ معينة لشراء سلعة ما في حساب خاص اعتماداً على أنها ستسدد فيما بعد عند بيع هذه السلعة. ووجه الخطورة في هذه الحالات تتجلى عندما لا يتم تسديد كافة هذه المبالغ، كلها أو بعضها، مما يدفع الحكومة إلى فرض أعباء مالية جديدة على المواطنين لمواجهة هذه النفقات.

وهكذا نرى أن الحسابات الخاصة للخزانة يمكن أن تؤدي إلى إهدار الاعتبار المالي، باعتباره أحد العناصر التي يستند إليها مبدأ وحدة الميزانية. فضلاً عما قد تؤدي إليه من هدم للاعتبار الثاني، الذي يقوم عليه المبدأ المذكور، وهو الاعتبار السياسي وذلك عندما لا تلتزم الحكومة بعرض الحسابات الخاصة للخزانة على السلطة التشريعية إذ يمكنها ذلك من تجنب كل الرقابة على أوجه الإنفاق العام التي تتضمنها تلك الحسابات.

وفي مصر تطبق طريقة الحسابات الخاصة للخزانة فيما يتعلق بتمويل عملية شراء القطن كل عام. إذ تقترض الحكومة عن طريق إصدار أذونات الخزانة وتستخدم حصيلة القرض في شراء المحصول، ثم تعود وتسدده من حصيلة بيع هذا المحصول.

ثانياً: الميزانيات غير العادية: Les budgets extraordinaires

ذكرنا أن مبدأ وحدة الميزانية يهدف إلى إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للدولة فيما يتعلق بإيراداتها ونفقاتها عن سنة مالية معينة، لكن اتباع هذا المبدأ قد لا يجدي في إعطاء هذه الصورة الصادقة في بعض الحالات: مثال ذلك، اضطرار الدولة إلى إنفاق مبالغ كبيرة لأغراض وقتية أو استثنائية، كتعمير ما خربته الحروب أو القيام باستثمار ضخم على نحو ما يحدث الآن في إقليم توشكي. إذ يرتب على أتباع مبدأ وحدة الميزانية وإدراج هذه النفقات غير العادية إلى جانب النفقات العاية، أن تتضخم الميزانية بشكل يوحي بازدياد نشاط الدولة لدرجة كبيرة مقارناً بنشاطها في السنوات السابقة وهو ما لا يطابق الواقع. لذلك يفضل وضع ميزانية خاصة

لهذه النفقات غير العادية، يطلق عليها اسم الميزانية غير العادية، مما يسمح بمقارنة حالة الدولة في السنوات المختلفة مقارنة صحيحة بالرجوع إلى أرقام الميزانيات العادية وحدها.

ولكن قد تسيء الدولة استخدام هذه الوسيلة الفنية، أي الميزانيات غير العادية، وذلك بنقل بعض بنود النفقات، التي تعتبر في حقيقتها نفقات عادية، من ميزانية الدولة إلى ميزانية غير عادية تنشأ لهذا الغرض، مع الالتجاء إلى فرض ضرائب استثنائية أو عقد قروض لتغطيتها. وتستطيع الحكومة بهذه الطريقة إظهار ميزانية الدولة في صورة متوازنة مع أنها في الحقيقة تتضمن عجزاً بمقدار النفقات الواردة في الميزانية غير العادية. أضف إلى ذلك أنه، وحتى ولو لم تسيء الدولة استخدام الميزانيات غير العادية، يلاحظ أن نفقات الحروب تكاد تكون في العصر الحديث من النفقات العادية، كما أن الاستثمارات الحكومية الضخمة تعتبر كذلك نظراً لأنها لا تمثل نفقات استثنائية بل نفقات غير منتظمة وتكاد تكون دورية. وأخيراً فإنه من الصعوبة بمكان وضع معيار لما يعد عادياً أو غير عادي من النفقات حتى يمكن رصد ميزانية خاصة للنفقات غير العادية.

لذلك فإن الاتجاه الحديث في المالية العامة هو التقليل بقدر الإمكان من الميزانيات غير العادية والاستعاضة عنها بإجراء تقسيم في الميزانية بين النفقات الدورية والخاصة بتسيير المرافق العامة العادية والنفقات الاستثمارية والخاصة بالمشروعات الإنتاجية الكبرى. ولقد عرفت مصر الميزانيات غير العادية على طول تاريخها، ويكفي تصفح كتب المالية العامة للتحقق من صحة ذلك.

ثالثاً: الميزانيات الملحقة: Les budgets annexes

وهي ميزانيات يستدعيها حسن سير بعض المرافق العامة القائمة بنشاط صناعي أو تجاري. حيث توضع لهذه المرافق ميزانيات مستقلة تشتمل على إيراداتها وتلحق بميزانية الدولة. وفي هذه الحالة لا يعدو الأمر أن يكون

سوى إعطاء الشخصية المالية المستقلة للمرفق العام وليس الشخصية الاعتبارية المستقلة.

ويرجع السبب في رصد ميزانيات مستقلة لمثل هذه المرافق إلى الرغبة في تطبيق القواعد المتعلقة بالنشاط الخاص عليها بدلاً من القواعد الحكومية التي تتسم بالتعقيد والجمود، وكذلك إلى الرغبة في معرفة مدى أربحية المرفق بمقارنة نفقاته بإيراداته. إلا أنه يلاحظ أنه يمكن تحقيق معظم هذه الاعتبارات دون حاجة إلى إنشاء ميزانية ملحقة والخروج على مبدأ وحدة الميزانية. ويتحقق ذلك بإنشاء ملحق بالميزانية فقط خاص بنفقات وإيرادات المرفق، أو بإصدار لائحة خاصة بالمرفق تتضمن القواعد والنظم التي يسير عليها بما يحقق تحريره من الروتين الحكومي.

ومن القواعد المقررة بالميزانيات الملحقة أنه يسري عليها ما يسري على الميزانية العامة للدولة خاصة بالنسبة لاعتماد السلطة التشريعية لها. بمعنى أن الميزانيات الملحقة، وإن كانت لا تحقق الاعتبار المالي الذي يستند إليه مبدأ وحدة الميزانية، تحقق الاعتبار السياسي الذي يقوم عليه هذا المبدأ والمتمثل في رقابة السلطة التشريعية عليها إلى حد ما.

رابعاً: الميزانيات المستقلة: Les budgets autonomes

وهي الميزانيات الخاصة بالمرافق العامة التي تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة. إذ من المعروف أن الاستقلال في الشخصية يستتبع الاستقلال في الميزانية، مما يعني في نهاية المطاف أن يكون لهذه المرافق ميزانية خاصة بها مستقلة عن ميزانية الدولة دون حاجة إلى نص صريح على ذلك.

وفي فرنسا تشكل الميزانيات المستقلة استثناء من مبدأ وحدة الميزانية يترتب عليه إهدار الاعتبارين الأساسيين اللذين يرتكز عليهما المبدأ سالف الذكر. وهذا واضح جلي بالنسبة إلى الاعتبار المالي حيث تتساوى الميزانية. المستقلة مع الميزانية الملحقة في هذا الشأن. أما بالنسبة إلى إهدار الاعتبار

السياسي فيرجع إلى أن الميزانية المستقلة، على عكس الميزانية الملحقة، لا يتم أخذ موافقة البرلمان عليها بل يختص مجلس إدارة المرفق باعتمادها.

المبحث الثالث
مبدأ عمومية الميزانية
L'universalité budgetaire

يستلزم تحصيل الإيرادات العامة القيام ببعض النفقات، كما أن كثيراً من وحدات القطاع العام تتمتع بإيرادات ضخمة. ولهذا توجد طريقتان لإدراج الإيرادات والنفقات في الميزانية العامة: **الطريقة الأولى**، وتسمى بطريقة الناتج الصافي، ومؤداها إجراء مقاصة بين إيرادات كل وحدة ونفقاتها بحيث لا يظهر في الميزانية إلا نتيجة المقاصة، أي صافي الإيرادات أو صافي النفقات. **الطريقة الثانية**،وتسمى بطريقة الموازنة الشاملة، وفحواها أن تدرج في الميزانية كل نفقة وكل إيراد مهما كان مقداره ودون إجراء أي مقاصة بينهما. والطريقة الثانية، وهي المتبعة كمبدأ، أي مبدأ العمومية والشمول، وذلك لاعتبارات معينة بعضها سياسي والآخر مالي. **أما الاعتبارات السياسية**، فتتحصل في إتاحة الفرصة للسلطة التشريعية لمراقبة سير الإدارة الحكومية فيما يتعلق بنفقاتها الخاصة اللازمة لتسييرها. ذلك أن إتباع طريقة الناتج الصافي يحجب عن السلطة المذكورة كل ما يتعلق بتفاصيل نفقات المرافق العامة ولا يظهر سوى رصيد هذه المرافق في الميزانية دائناً كان هذا الرصيد أو مديناً. **أما الاعتبارات المالية**، فتتمثل في محاربة الإسراف في الإنفاق الحكومي، حيث إن إتباع طريقة الناتج الصافي أو الميزانية الصافية من شأنها أن تتيح للمرافق الذي يحقق إيرادات تربو على نفقاته أن يسرف في هذه النفقات بدون مقتضى، اعتماداً على أنه لن يظهر في ميزانيته إلا فائض الإيرادات على النفقات وعلى أنه لن يجد رقابة من السلطة التشريعية على بنود نفقاته.

وعليه فمبدأ عمومية الميزانية يعني أن تظهر في وثيقة الميزانية كافة

تقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات دون أي مقاصة بين الاثنين. وهذا المبدأ يكمل مبدأ وحدة الميزانية. فإذا كان مبدأ وحدة الميزانية يهدف إلى إعداد وثيقة واحدة لميزانية الدولة ويمثل الإطار الخارجي للميزانية، فإن مبدأ العمومية يهدف إلى ملأ هذا الإطار عن طريق التسجيل التفصيلي لكل تقدير بنفقة ولكل تقدير بإيراد دون إجراء مقاصة بين التقديرين. أي أن مبدأ عمومية الميزانية يمثل المضمون الداخلي لمبدأ وحدة الميزانية باعتبار أن هذا الأخير، وعلى ما سلف البيان، هو الإطار الخارجي للميزانية.

ورغم ما يحققه مبدأ عمومية الميزانية من فوائد، إلا أنه تعرض لنقد مرير من جانب البعض. ويمكن إيجاز هذا النقد في أمور ثلاثة: **الأمر الأول**: أن مبدأ عمومية الميزانية من شأنه إضعاف الحافز لدى القائمين بإذدارة المرفق العام على ضغط نفقاتهم أو زيادة إيراداتهم باتباع طرق الإدارة الحديثة لا سيما وأن أي فائض يحققه المرفق سيذهب إلى ميزانية الدولة ولن يوجه لمكافأة العاملين به، أو تحسين ظروف عملهم. **الأمر الثاني**: أن هذا المبدأ لا يشجع على استخدام الأساليب التجارية في إدارة المرفق العام. **الأمر الثالث**، أن اتباع مبدأ العمومية من شأنه التأثير على مرونة العمل الحكومي وكفاءته وجودة أداءه.

غير أن هذه الانتقادات ليست بمنأى عن الرد عليها: ففيما يتعلق **بالانتقاد الأول** فهو انتقاد غير صائب، إذ فيه خلط بين مبدأ عمومية الميزانية وقاعدة عدم تخصيص الإيرادات في الميزانية. فمبدأ العمومية يقتصر فقط على إلزام الحكومة بسرد كافة التقديرات للإيرادات والنفقات العامة على نحو مفصل في وثيقة الميزانية دون إجراء أي مقاصة بينهما. ومن ثم فإن الأخذ به لا يعني، في قليل أو كثير، ضرورة توجيه إيرادات المرفق العام إلى وجه أو أخر من أوجه الإنفاق (مكافأة العاملين أو تحسين ظروف عملهم). أما **الانتقاد الثاني** فهو، على فرض صحته، ليس على درجة كبيرة من الأهمية، وذلك راجع إلى أن العادة جرت في الآونة الأخيرة على تسجيل نفقات

وإيرادات معظم المرافق ذات الأنشطة التجارية والصناعية في ميزانيات خاصة تلحق بالميزانية العامة للدولة. ولا يخفى على أحد أن الميزانيات الملحقة لا تظهر تفاصيلها في الموازنة العامة، بل يكتفي بذكر رصيدها فقط في جانب الإيرادات، إن كان هناك فائض، وفي جانب النفقات، إن كان هناك عجز. وعليه فلا يثير مبدأ عمومية الميزانية بالنسبة لهذه المرافق أي مشاكل في الواقع العملي. أما **الانتقاد الثالث** فمردود عليه بأن مبدأ عمومية الميزانية لا شأن له بكفاءة العمل الحكومي وجودة أداءه. إذ لا نعرف كيف يؤثر ذكر الحكومة لجميع أوجه الإنفاق ومصادر الإيراد، على نحو تفصيلي في وثيقة الميزانية، على مرونة العمل الحكومي وكيفيته.

ومع ذلك، فإن التشديد في تطبيق مبدأ عمومية الميزانية قد يؤدي في بعض الأحوال إلى بعض المشاكل العملية. ولعل خير مثال على ذلك ما حدث في فرنسا حينما فتح اكتتاب لإقامة تمثال لأحد وزراء البحرية، فقررت وزارة البحرية أن يكون اكتتابها في شكل حصة عينية عبارة عن سبائك البرونز الناتجة من صهر مدافعها القديمة، بدلاً من طلب اعتمادات لهذا الغرض. ولقد نعت محكمة المحاسبات على هذه الطريقة عدم احترامها لمبدأ عمومية الميزانية. إذ كان يتحتم عليها، احتراماً لهذا المبدأ، أن تقوم ببيع سبائك البرونز المشار إليها وقيد ثمنها في الإيرادات ثم المساهمة في الاكتتاب عن طريق الحصول على اعتماد بذلك من الوزارة.

فمن هذا المثال يتضح أن التشدد في تطبيق مبدأ العمومية، وتطبيقه على نحو حرفي، من شأنه أن يلزم الحكومة بالتصرف على نحو غير منطقي، وأن يؤدي إلى التعقيد والوقوع في براثن الروتين المعطل لتنفيذ المشاريع التي تزمع الحكومة القيام بها. ولكن من اليسير مواجهة أمثال هذه المواقف من خلال تبسيط مفهوم مبدأ العمومية والتركيز على جوهره. فالمبدأ المذكور يهدف في الأساس إلى إحكام الرقابة على كيفية استخدام الموارد العامة ومحاربة الإسراف والتبذير. ومن ثم فإن احترام هذا المبدأ ينبغي ألا يتجاوز

حدود الهدف من وجوده، أي تحقيق الرقابة المذكورة. ولا يوجد ما يدعو إلى تطبيقه بصورة جامدة طالما أن الهدف الذي وجد، المبدأ المشار إليه، من أجل تحقيقه لم يغب عن الأنظار.

ونعتقد أنه من المناسب التخفيف من غلواء مبدأ عمومية الميزانية، بالنظر لتضخم حجم الموازنات العامة في العصر الحالي. فلا يوجد ثم ما يدعو إلى اشتراط العمومية على إطلاقها فيما يتعلق بعرض بيانات المشروع النهائي لميزانية الدولة حتى لا يبدو هذا المشروع شديد التعقيد ويستغلق على الفهم. ويرى البعض[1] أنه من الملائم، لتحقيق ذلك، اشتراط العمومية على إطلاقها فيما يتعلق بتحضير مشروعات موازنات لمرافق العامة المختلفة المعروضة على وزارة الخزانة والمالية. أما مشروع الميزانية العامة للدولة فيمكن عرضه بصورة موجزة كي يتمكن المطالع له من الوقوف بيسر على الخطوط العريضة لسياسة الحكومة حتى ولو اقتضى ذلك الإخلال بقاعدة العمومية في حدود مقبولة. طالما أن هذا الإخلال ليس من شأنه تفويت الهدف من المبدأ، ألا وهو إحكام الرقابة على نفقات الحكومة وإيراداتها.

وإذا كان مبدأ عمومية الميزانية يرمى إلى إحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي للحكومة بإجازتها لتفاصيل إيرادات ونفقات المرافق العامة، فهناك قاعدتان إلى جانبه تستهدفان تحقيق نفس الغرض وهما: قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، وقاعدة تخصيص الاعتمادات.

القاعدة الأولى: عدم تخصيص الإيرادات La non- affectation des recettes

وتعنى هذه القاعدة ألا يخصص إيراد معين من الإيرادات العامة للإنفاق منه على وجه معين من أوجه النفقات. فلا يجوز مثلاً أن تخصص

(١) أنظر، د. مجدي شهاب، الاقتصاد المالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة ١٩٩٩، ص٣١١.

حصيلة الضريبة الإضافية على وقود السيارات لإصلاح وصيانة الطرق، أو تخصص حصيلة الرسوم الإضافية على صحف الدعاوى والأوراق القضائية لإنشاء دور المحاكم وإصلاحها وتأسيسها. . الخ. وإنما ينبغي وفقاً لهذه القاعدة أن يتم تحصيل جميع الإيرادات، أياً كان نوعها وأياً كانت الوحدة التي تقوم بتحصيلها، لحساب الخزانة العامة دون تخصيص حتى تتاح الفرصة لاستخدام إجمالي الإيرادات العامة وتوزيعها على كافة أوجه الإنفاق دون التقيد بتوزيع محدد.

هذا فضلاً عن أن الإخلال بهذه القاعدة، أي تخصيص حصيلة إيراد معين لوجه معين من أوجه الإنفاق، قد يؤدي إلى أحد وضعين أحلاهما مر: **الوضع الأول**: أن تكون حصيلة الإيراد أكثر من اللازم فيدفع هذا الوحدة الحكومية إلى الإسراف في الإنفاق دون ما ضرورة تبرر ذلك. **والوضع الثاني**: أن تكون الحصيلة أقل من اللازم فؤدي إلى عدم تنفيذ الأعمال أو تنفيذها بدرجة منخفضة من الجودة مما ينعكس بدوره على العمر الاقتصادي للمشروع. أضف إلى ذلك أن الإخلال بالقاعدة سالفة الذكر من شأنه تهديد التضامن والسلام الاجتماعي بين أفراد المجتمع. إذ أن المطالبة بتخصيص حصيلة ضريبة معينة للإنفاق منها على وجه معين، من شأنه أن يدفع كل طائفة من المواطنين إلى المطالبة بتخصيص حصيلة الضرائب المفروضة عليها للإنفاق منها على أعمال تعود نفعها عليهم وحدهم مما يخرج الضريبة عن تعريفها المستقر عليه ويجعلها مقابلاً للمنفعة. وأخيراً فإن الخروج على هذا المبدأ من شأنه تشجيع المكلفين على التهرب من أداء الضريبة، إذا ما ارتأوا أن وجه الإنفاق المخصص له هذه الضريبة لا يمثل بالنسبة لهم أي أهمية أو لن يعود عليهم بأي نفع مباشر.

القاعدة الثانية: قاعدة تخصيص الاعتمادات: La spécialité des crédits

وتعني هذه القاعدة، وهي الأكثر أهمية، أن اعتماد السلطة التشريعية

للنفقات لا يجوز أن يكون إجمالياً بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام. فلا يجوز أن يكون إعداد واعتماد النفقات كمبلغ إجمالي يترك للحكومة أمر توزيعه على أوجه الإنفاق المختلفة وفق مشيئتها، وإلا ضاعت الحكمة من رسم البرامج والسياسات لتوجيه الموارد الاقتصادية للمجتمع نحو استخدامها المثلى، ولتعذر على السلطة التشريعية مراقبة الإنفاق الحكومي في تفصيلاته وتقييم الأداء.

ورغم ما تحققه هذه القاعدة من مزايا، إلا أن التطبيق الحرفي لها من شأنه أن يؤدي إلى نتائج غير مقبولة: فيترتب، من ناحية، على وجوب موافقة السلطة التشريعية على المبلغ المخصص لكل وجه من أوجه الإنفاق بالتفصيل أن يتضخم حجم الميزانية إلى درجة مبالغ فيها، وأن تلتزم السلطة التشريعية بإجراء عدد هائل من التصويت يتناسب مع تفصيل كل وجه من وجوه الإنفاق الحكومي في كل إدارة حكومية على حدة مما يؤدي إلى إثقال كاهل هذه السلطة بتفاصيل غير ضرورية.

وتسلب، من ناحية أخرى، الإجازة المغرقة في التفصيل لأوجه الإنفاق العام، من الحكومة كل مرونة لأزمة لإدارة المرافق العامة وتضطرها إلى الرجوع إلى السلطة التشريعية في كل مرة ترى فيها ملاءمة تغيير الاعتمادات التفصيلية، التي سبق لها إقرارها، مما يتعارض مع حسن سير المرافق العامة وإطرادها.

لذلك فإن الكياسة المالية تقتضي مراعاة قاعدة تخصيص الاعتمادات والاستفادة من مزاياها مع توفير المرونة اللازمة لحركة الإدارات الحكومية. ويتحقق ذلك بأن تقسم النفقات العامة بالنسبة لكل وحدة حكومية إلى أقسام رئيسية تمثل وحدات التخصيص ويتم اعتمادها من السلطة التشريعية، بحيث لا يجوز للسلطة التنفيذية مجاوزة المبالغ المخصصة لكل من هذه لوحدات إلا بعد الرجوع إلى السلطة التشريعية والحصول على موافقتها. وفي نفس الوقت يسمح للحكومة بأن تتعدى المبالغ المخصصة للبنود بأن تنقل مبالغ

متوفرة في بند معين لا يحتاجها إلى بند آخر داخل نفس الوحدة دون ما حاجة إلى الرجوع إلى السلطة التشريعية في هذا الشأن. وهكذا يتم التوفيق بين الاعتبارات السياسية المتمثلة في إحكام رقابة السلطة التشريعية على أوجه الإنفاق الحكومي وبين الاعتبارات الفنية المتمثلة في توفير المرونة اللازمة لحركة الإدارات الحكومية.

المبحث الرابع

مبدأ توازن الميزانية

L'équilibre budgetaire

لتوازن الميزانية مفهومان: مفهوم تقليدي ومفهوم حديث، وذلك على النحو التالي:

المفهوم التقليدي لمبدأ توازن الميزانية:

يعني هذا المبدأ، في المفهوم التقليدي، تساوي جملة نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زيادة أو نقصان، فالمبدأ، من هذا المفهوم، ينظر إليه إذن نظرة حسابية بحتة. وهذا المفهوم كان يطبق على موازنة الدولة نفس المبادىء التي تنطبق على موازنة الأفراد والمشروعات الخاصة. وذلك خشية حدوث عجز يتجه بطبيعته إلى التزايد إذا تمت تغطيته عن طريق الاقتراض، أو إلى حدوث تضخم إذا ما تم تغطية العجز عن طريق الإصدار النقدي، أو حدوث فائض يدفع إلى الإسراف والتبذير. وبعبارة أخرى، كان عجز الميزانية يبدو في نظر المفهوم التقليدي في المالية العامة بمثابة الخطر الرئيسي، ويعد أخطر بكثير من فائض الميزانية. ذلك أن وجود عجز يعني، في التحليل الأخير، التجاء الدولة إلى مواجهة هذا العجز وتغطيته إما عن طريق الاقتراض أو الإصدار النقدي. ولما كانت العمالة الكاملة هي الغرض الأساسي في النظرية الاقتصادية التقليدية، فإنه يترتب على تغطية العجز بالإصدار النقدي حدوث زيادة في

وسائل الدفع دون أن تقابلها زيادة في السلع والخدمات مما يؤدي إلى ارتفاع في الأسعار والدخول في الجهنمية للتضخم والتي تتدهور فيها القيمة الحقيقية للنقود وتتآكل. وتميل هذه الحلقة التضخمية إلى الاتساع نتيجة اضطرار الحكومة مرة أخرى إلى إصدار أوراق نقدية جديدة تؤدي بدورها إلى زيادة الأسعار وانهيار قيمة النقود.. وهكذا.

ومن ناحية أخرى فإن تغطية العجز عن طريق الالتجاء إلى القروض، من شأنه أن يؤدي إلى تناقص الأموال الموجودة في يد الأفراد والتي كانت ستوجه في الغالب إلى الاستثمار، مما يؤدي إلى نقص رؤوس الأموال الإنتاجية في الاقتصاد القومي نقصاً لا يعوضه قيام الحكومة بإنفاق حصيلة القروض في سد العجز، أي في إنفاق غير استثماري في الغالب. وطالما تناقصت الأموال التي كانت ستوجه إلى الاستثمار، فإن ذلك يعني تناقص فرص العمل أمام أفراد المجتمع مما يؤدي إلى زيادة البطالة. أضف إلى ذلك، أن سد العجز عن طريق الاقتراض من شأنه تحميل الأجيال القادمة بأعباء إضافية تتمثل في خدمة الدين العام وعدم استفادتها بالأموال المقترضة.

المفهوم الحديث لمبدأ توازن الميزانية:

أما النظرية الحديثة في المالية العامة فلم تعد تنظر إلى العجز في الميزانية على أنه كارثة مالية محققة وذلك في ضوء التطورات المالية والاقتصادية التي تميز القرن الحالي. ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر المالي المعاصر يستبعد فكرة التوازن، كل ما هنالك أنه يميل إلى أن يستبدل بفكرة التوازن المالي البحت (المحاسبي) فكرة أوسع منها هي فكرة التوازن الاقتصادي العام حتى ولو أدى هذا إلى حدوث عجز مؤقت في الموازنة.

هذا الاستبدال هو ما يطلق عليه **بنظرية العجز المؤقت والمنظم** dèficit systematique. وتتحصل هذه النظرية في أنه في فترات الركود والكساد تنتشر البطالة، وهذه البطالة هي في الحقيقة العجز الحقيقي الذي

يتعرض له الاقتصاد وليس العجز بمفهومه المحاسبي، كما يقول أصحاب المفهوم التقليدي. وتخفيض هذا العجز الحقيقي يستلزم زيادة حجم الاستثمارات. ونظراً لحالة الركود القائمة لا يقوم الأفراد أو المشروعات الخاصة بهذه الاستثمارات. ولهذا يتعين على الدولة، من ناحية، أن تزيد من استثماراتها لتنشيط الحال الاقتصادية. وذلك عن طريق زيادة الطلب الكلي بمنح إعانات للمتعطلين وزيادة الاستثمارات اللازمة لمواجهة الزيادة في الطلب. كما يتعين عليها، من ناحية أخرى، أن تخفض من حجم الاستقطاعات العامة (تخفيض سعر الضريبة أو عدم فرض ضرائب جديدة)، حتى تزيد الموارد المالية في أيدي الأفراد وتقلل الأعباء الملقاة على عاتق المشروعات اخاصة. هذه الإجراءات بشقيها، أي زيادة الطلب الكلي وتخفيض الاستقطاعات العامة، يؤدي إلى حدوث عجز في الموازنة، ولكنه عجز مقصود أو منظم لأنه سيؤدي بعد فترة إلى عودة التوازن الاقتصادي وبالتالي التوازن المالي: فالإجراءات سالفة الذكر بشقيها (زيادة الطلب الكلي وخفض الضرائب) ستقضي على حالة البطالة وتؤدي إلى تنشيط الحياة الاقتصادية فتزيد حصيلة الضرائب وتتوقف الإعانات التي تمنح للعاطلين أو المشروعات. على أنه ينبغي لتحقيق ما تقدم أن يلاحظ أن التوسع في الإنفاق العام يجب ألا يتعدى حجم البطالة الموجودة وإلا أدى ذلك إلى حدوث تضخم، هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى، تفترض سياسة العجز المنظم وجود فرص عمل منتجة وانتشار البطالة بالرغم من هذا. كما أنها تفترض وجود رؤوس أموال غير مستخدمة. فإذا لم تتحقق هذه الشروط فإن الالتجاء إلى العجز المنظم يؤدي إلى التضخم.

وبعبارة أخرى تتلخص نظرية العجز المنظم في أنه يتعين على الدولة في حالة الكساد، أي عندما يكون الاقتصاد القومي دون حالة العمالة الكاملة، أن تعمل كل ما من شأنه زيادة الطلب الكلي الفعلي حتى تنتعش الحياة الاقتصادية مرة أخرى، وتزداد العمالة إلى الحد الذي تصل فيه إلى

تشغيل كل الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومي، أي مرحلة العمالة الكاملة. وتتوصل الدولة إلى زيادة الطلب الكلي الفعلي، في حالة الكساد، بواسطة عجز الميزانية أي إنفاق مبالغ تزيد على الإيرادات المحصلة. ذلك أنه في أوقات الكساد تقل حصيلة الضرائب لقلة الأرباح ونقص الدخول. وتشير نظرية العجز المنظم على الدولة بوجوب تخفيض هذه الضرائب مما يزيد من القوة الشرائية للأفراد والمشروعات ومن ثم الطلب الخاص الفعلي. كما تشير عليها في نفس الوقت بوجوب زيادة إنفاقها على المشروعات الاقتصادية والاجتماعية مما يزيد من الطلب العام، وبوجوب منح مساعدات وإعانات للمشروعات حتى تستطيع معاودة نشاطها ومواجهة الزيادة في الطلب الفعلي الخاص والعام.

وبهذه الطريقة يمكن للاقتصاد القومي أن يخرج من حالة الركود التي يعانيها، وتزيد العمالة إلى الحد الذي يشتغل فيه الجهاز الإنتاجي للدولة بكل طاقته، أي تصل العمالة إلى الحد الكامل.

ووسيلة الدولة إلى تمويل عجز الميزانية هي أساساً الإصدار النقدي. وتشير نظرية العجز المنظم بوجوب عدم الخوف من التضخم في هذه الحالة بالذات، لأنه تضخم نافع ومفيد طالما أن الاقتصاد القومي دون حالة العمالة الكاملة. مما يعني وجود طاقة إنتاجية معطلة لا ينتظر لتشغيلها سوى حدوث طلب على منتجاتها وهذا ما يكفله عجز الميزانية على النحو المشار إليه.

وعندما تعود حالة العمالة الكاملة إلى الاقتصاد القومي، أو حالة التوازن الاقتصادي، فإن هذا كفيل وحده بإعادة ميزانية الدولة إلى توازيها الحسابي: فمن جهة، تؤدي زيادة الإنتاج القومي إلى زيادة الضرائب على أرباح المشروعات ودخول الأفراد. ومن جهة أخرى تكف الدولة عن منح إعانات للعاطلين ومساعدات للمشروعات، وهذا وذاك كفيلان بزيادة إيرادات الدولة وفي ذات الوقت بتقليل نفقاتها مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق توازن الميزانية.

ومن هذا العرض المختصر لنظرية العجز المنظم يبين بوضوح أنها لا تعدو أن تكون رسماً للفن المالي الواجب إتباعه لتنفيذ آراء كثيرة فيما يتعلق بمعالجة حالة الركود الاقتصادي. ويمكن أن نستخلص من هذه النظرية الأمور الآتية:

١ ـ أن نظرية «العجز المنظم»، وإن كانت تبدو بصورة سطحية مخالفة لمبدأ توازن الميزانية، هي في حقيقة الأمر خطوة سابقة للوصول إلى التوازن في الميزانية. إذ أن التضحية بصورة مؤقتة بهذا التوازن يهدف إلى إخراج الاقتصاد القومي من حالة الكساد التي يعاني منها على النحو السالف ذكره.

٢ ـ أن العجز في الميزانية هو عجز مؤقت وليس دائماً، وينتهي بمجرد وصول الاقتصاد إلى حالة التوازن الاقتصادي وتحقيق العمالة الكاملة. إذ أن القول بأن نظرية العجز المنظم تدعو إلى العجز الدائم مما يؤدي في النهاية إلى مخالفتها لمبدأ توازن الميزانية وهو الأمر الذي يخالف ما تهدف إليه.

٣ ـ أن العجز في الميزانية، التضخم المقصود، لا يجب أن يتجاوز الحد اللازم لتحقيق العمالة الكاملة وألا تحول التضخم من نافع إلى ضار. إذ أنه يؤدي إلى ارتفاع الأسعار، من جهة، وتدهور في قيمة النقود، من جهة أخرى، فيؤثر بالسلب على الطاقة الإنتاجية المستغلة.

٤ ـ يجب على الدولة أن تتيقظ بشأن الكف عن الإصدار النقدي، وهو الأداة التي تستخدمها الدولة للوصول إلى مرحلة التوازن، عندما يصل الاقتصاد القومي إلى مرحلة العمالة الكاملة. إذ أن الاستمرار فيه من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع الأسعار وانهيار قيمة النقود، بدلاً من زيادة الإنتاج لمواجهة الزيادة في الطلب على السلع والخدمات، ويرجع ذلك إلى أن الجهاز الإنتاجي يعمل بكل طاقته دون وجود أي طاقة معطلة.

٥ ـ أن نظرية العجز المنظم والتحليل الكينزي[1] في هذا الخصوص لا

(١) أنظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص٣٥٦، ٣٥٧.

ينطبقان إلا على الدول المتقدمة اقتصادياً. إذ تؤثر النفقات العامة في هذه الدول، في أوقات الكساد، تأثيراً مباشراً بالزيادة في الدخل القومي النقدي وكذلك على الدخل القومي الحقيقي. ذلك أن الجهاز الإنتاجي في هذه الدول يتميز بعدم وجود عوائق تمنع من زيادة السلع والخدمات. إذ توجد به موارد طبيعية معدة للاستغلال، عمل فني، ورؤوس أموال إنتاجية عاطلة عن العمل، تعاني من انخفاض مستوى الطلب الفعلي عن الحد اللازم لتحقيق العمالة الكاملة، ومن ثم يستجيب الجهاز الإنتاجي للزيادة في الطلب الكلي الفعلي، بإنتاج كمية أكبر من السلع والخدمات. وبهذا يترتب على زيادة الطلب زيادة في الدخل القومي النقدي بالإضافة إلى الزيادة في الدخل القومي الحقيقي، ولا يحدث ارتفاع تضخمي في الأسعار وتحتفظ النقود بقيمتها، أي بقوتها الشرائية. أي أن نظرية العجز المنظم تكون ذا فاعلية في ميزانيات هذه الدول من أجل الوصول إلى مرحل التوازن.

أما بالنسبة للدول النامية فإنها تعاني من عدة مشاكل تتمثل في: أن الجهاز الإنتاجي يتميز بوجود عوائق تمنع من زيادة إنتاج السلع والخدمات. كما أن عناصر الإنتاج الأساسية تعاني من النقص أو حتى الانعدام كرؤوس الأموال الإنتاجية والعمل الفني في كثير من القطاعات الحيوية للاقصاد القومي. أضف إلى ذلك معاناة هذه الدول من عدم مرونة عناصر الإنتاج بصورة عامة بسبب عدم توفرها أو صعوبة وصولها إلى المكانة المطلوبة. ولكل هذه المشاكل فإن الجهاز الإنتاجي في هذه الدول لا يستجيب للزيادة في الطلب الكلي الفعلي، وذلك بالرغم من ارتفاع الميل الحدى للاستهلاك ومن ثم معامل المضاعف فيها، ولا يترتب على الزيادة في الطلب زيادة في إنتاج السلع والخدمات. وبهذا يكاد ينحصر أثر زيادة الطلب على زيادة الدخل القومي النقدي، لا الحقيقي، وحدوث ارتفاع تضخمي في الأسعار وتدهور في قيمة النقود. فالمضاعف في هذه الحالة لا يضاعف الدخل القومي الحقيقي بقدر ما يضاعف الأسعار أو الدخل القومي النقدي.

الفصل الثاني
إجراءات تحضير وإعداد الميزانية

تستلزم دراسة إجراءات تحضير وإعداد الميزانية أن نقسم هذا الفصل إلى المباحث الثلاث الآتية:

المبحث الأول: السلطة المختصة بتحضير الميزانية.

المبحث الثاني: الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية.

المبحث الثالث: الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة في الميزانية.

المبحث الأول
السلطة المختصة بتحضير الميزانية

تلعب السلطة التنفيذية الدور الأساسي في هذه المرحلة، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات[1]: **الاعتبار الأول**، الموازنة تعبر عن البرنامج والخطط الحكومية في المجالات المختلفة. **الاعتبار الثاني**، أن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام، ومن ثم فهي وحدها التي تعلم ما تتطلبه هذه الإدارة من نفقات. **الاعتبار الثالث**، أن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية للاقتصاد القومي، وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التي تشرف عليها والتي توفر لها البيانات والتقديرات الضرورية في هذا

(١) أنظر، د. باهر عتلم، مرجع سابق، ص٢٠٠.

الصدد. وأخيراً **الاعتبار الرابع**، أن السلطة التنفيذية تعتبر في وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية والإقليمية التي تؤثر على أعضاء المجالس الممثلة للشعب.

فالسلطة التنفيذية تتولى مهام تحضير الميزانية بينما تتركز مهام السلطة التشريعية في مرحلة تالية تخص اعتماد الميزانية.

فالسلطة التنفيذية هي أقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التي يحتاجها كل مرفق من مرافق الدولة بفروعه المختلفة، وكذلك أيضاً بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة والمبالغ التي تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة. كما أن السلطة التنفيذية هي التي يعول عليها في تنفيذ الميزانية. ومن ثم فإنه من المنطقي أن يعهد إليها بإعداد وتحضير الميزانية على نحو ملائم للظروف الاقتصادية التي تمر بها كل دولة، ويكون من المؤكد أنها ستقوم بهذه المهمة بكل دقة وعناية. وأخيراً، فإن الميزانية تعبر عن النشاط المالي للدولة خلال فترة مقبلة، ولذا فإنه يجب أن يسود الإنسجام والتوافق بين أجزاء وبنود وتقسيمات الميزانية المختلفة. ولا يمكن أن يتحقق ذلك لو ترك الأمر للسلطة التشريعية. فأعضاء هذه السلطة الأخيرة يحاولون، غالباً، بكافة السبل الممكنة كسب رضاء ناخبيهم عن طريق إعداد ميزانية شعبية لا يراعى فيها القواعد الفنية، من جهة، ولا توازن الإيرادات مع النفقات، من جهة أخرى. مما يؤدي في النهاية إلى إخراج ميزانية غير متناسقة، ولا تعبر عن الواقع الفعلي لخطط وبرامج الحكومة المستقبلة. وبالرغم من ذلك، فإنه من المتوقع أن تطالب السلطة التشريعية السلطة التنفيذية بمراعاة بعض الاعتبارات في عملية إعداد وتحضير الميزانية، كأن تلزمها باحترام الخطة الاقتصادية العامة للدولة التي سبق له الاقتراع عليها بالموافقة. وهي في هذا الصدد يتوقف دورها عند حد التوجهات العامة دون الدخول في تفاصيل الإعداد والتحضير للميزانية.

وإذا كان من المتفق عليه بين الدول المختلفة أن السلطة المختصة بتحضير وإعداد الميزانية هي السلطة التنفيذية، إلا أنه من غير المتفق عليه تحديد شخص المسؤول الذي يقوم بهذه المهمة وحدود سلطاته. وعلى سبيل المثال فإن وزير المالية الإنجليزي يعد المسؤول الأول عن إعداد الموازنة ويتمتع بسلطات واسعة في هذا الصدد. فتقدر النفقات بمعرفة كل وزير ثم تبلغ إلى وزير المالية الذي يكون له سلطة إعادتها إلى الوزراء مرة أخرى إذا ارتأى ضرورة إدخال تعديلات معينة عليها. فإذا لم يوافق هؤلاء على إجراء هذه التعديلات فإنه يكون من حقه منفرداً إجراء تلك التعديلات. وعلى العكس من ذلك فإن وزير المالية الأمريكي لا يكون له مثل هذه السلطات فدوره كدور باقي الوزراء، إذ أن رئيس الدولة بنفسه يقوم بالإشراف على عملية إعداد وتحضير الميزانية، والفصل في الخلافات بين الوزراء حول توزيع الموارد العامة على مختلف المرافق العامة، وهو ما يطلق عليه «بنظام الحكم الرئاسي». فرئيس الدولة هو الذي يعد رئيس السلطة التنفيذية ويعتبر باقي الوزراء مساعدين له، وهو يتولى تحضير الميزانية عن طريق «مكتب الميزانية»، دون أن يترك أمر تحضيرها إلى وزراء المالية. أما في فرنسا ومصر، فإن وزير المالية يتولى إعداد الميزانية بصورة عامة دون أن ينفرد مستقلاً بها. فإذا أراد إدخال أي تعديلات في الميزانية دون موافقة الوزير المختص عليها، فإنه لا يملك إجراء هذا التعديل، بل يتم عرض هذا الاقتراح بالتعديل على رئيس الوزراء الذي يحيل الأمر بدوره إلى مجلس الوزراء للفصل في هذا الخلاف. فهذه الدول، فرنسا ومصر، لا تأخذ بالتوسع أو التضييق في سلطات وزير المالية، بل تحدد سلطاته بما يحقق منفعة الدولة.

ويلاحظ، بوجه عام، أنه كلما اتجهت الدولة إلى توجيه اقتصادها وأخذت بمبدأ التخطيط في هذا الصدد، كلما تضاءلت أهمية الدور الذي يلعبه وزير المالية في عملية الإعداد.

المبحث الثاني

الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية

جرى العمل على أن وزير المالية، باعتباره ممثلاً للسلطة التنفيذية، يقوم بمطالبة كافة الوزارات والمصالح بإرسال تقديراتهم لإيراداتها ونفقاتها عن السنة المالية المقبلة في موعد يحدده، لكي يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة في الوقت المناسب.

وبمعنى آخر، فإن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة، حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها بشأن ما تحتاج إليه من نفقات، وما تتوقع الحصول عليه من إيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها. وتقوم كافة الهيئات في الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى الوزارة التابعة لها، وتقوم الأخيرة بمراجعتها وتنقيحها. ويكون من سلطاته إجراء التعديلات الجوهرية التي تراها ملائمة. ثم تقوم بإدراجها في مشروع واحد متكامل لميزانية الدولة، حيث يرفع مع البيان المالي إلى السلطة التشريعية لفحصه واعتماده.

وبعد أن تصل كافة تقديرات الوزارات المختلفة والهيئات التابعة للدولة إلى وزارة المالية، تقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها «أي نفقات وزارة المالية»، وبتقدير إيرادات الدولة التي تحصلها المصالح التابعة لها. وتتولى إدارة الميزانية[1] بالوزارة جمع كافة التقديرات المشار إليها وتنسيقها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة إذا اقتضى الأمر، ويكون مشروع الميزانية الذي يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفقاً به مذكرة تفسيرية. وتعد اللجنة المالية في الوزارة مشروع الميزانية. ويتم عرضه على مجلس الوزراء، الذي يتولى عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية في الموعد المنصوص عليه في الدستور.

(١) أنظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص٣٥٩.

ويتضح مما سبق، أن عملية إعداد الموازنة تتم على نحو روتيني[1] مثل كافة الأعمال الحكومية. فكل إدارة من إدارات الدولة تستعد قبل نهاية السنة المالية لتحديد احتياجاتها من النفقات والإيرادات عن السنة المقبلة، وبمجرد أن يتم تحديد اعتماداتها من أموال الدولة، تسرع هذه الإدارات بإنفاقها مراعية القواعد القانونية للإنفاق فقط، مما يجعل الموازنة العامة تبدو كما لو كانت مجموعة من التصريحات لكبار موظفي الدولة بإنفاق المورد العامة. في حين تقتضي النظرة السليمة لها اعتبارها مجموعة من الالتزامات المتعلقة بتنفيذ مهام محددة تهدف لتعظيم النفع العام وتحقيق أهداف اقتصادية محددة.

وإزاء كافة الاعتبارات المتقدمة، فقد بدأت الدول، وخاصة المتقدمة، نحو الاتجاه إلى الأساليب الحديثة بشأن إعداد وتحضير الموازنة العامة. بحيث تعبر بصورة حقيقية عن تقديرات الدولة فيما يتعلق بالنفقات والإيرادات الخاصة بسنة مقبلة، ومن ثم توضح الاتجاهات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لكل دولة.

ولعل التجربة الأمريكية، في هذا الصدد، خير مثال على ذلك، فقد قام الكونجرس الأمريكي بتشكيل لجنة خاصة هي لجنة «هوفر» في سنة ١٩٥٠ لدراسة السبل الحديثة لإعداد الموازنة العامة. وقد انتهت تلك الدراسة إلى ضرورة تقسيم الموازنة إدارياً (**التقسيم الإداري**)، وكذلك وفقاً لوظائف الدولة (**التقسيم الوظيفي**). وقد دعت هذه اللجنة إلى ضرورة تسجيل مختلف الأعباء المالية التي تحملها الدولة في الموازنة العامة، أي ضرورة تحديد أوجه الإنفاق المختلفة للأموال العامة. وذلك كي تعبر بصورة واقعية عن الوضع المالي الحقيقي للدولة. ويمثل ذلك دعوة صريحة للتخلي عن النظرة التقليدية للموازنة العامة، باعتبارها سجلاً لنفقات وإيرادات الدولة،

(١) أنظر، د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص٣٤٤.

واعتناق نظرة حديثة بحيث تصبح الموازنة العامة أداة لترشيد استخدام الدولة للأموال العامة. وقد أخذت العديد من الدول بهذين التقسيمين بصدد إعداد ميزانيتها العامة.

ويتمثل التقسيم الإداري، وهو الأسلوب التقليدي، لإعداد وتحضير الميزانية العامة، في تقسيم وتصنيف وتبويب النفقات والإيرادات وفقاً للوحدات الحكومية في الدولة. (الوزارة - المصالح - الهيئات - الإدارات. .) ويحقق هذا التقسيم عدة مزايا: فكل وحدة تساهم في تحضير وإعداد ميزانية الدولة من خلال قيامها بتحديد حجم النفقات المستقبلية وإيراداتها المتوقعة خلال السنة المالية المقبلة. إذ تعد كل وحدة من وحدات الدولة هي الأقدر على تحديد حجم نفقاتها وإيراداتها. كما أن التقسيم الإداري يمكن السلطة التشريعية من مناقشة واعتماد ومراقبة الموازنة بسهولة عن طريق دراسة الوضع المالي لكل وحدة حكومية على حدة. ولذا فلا تكاد دولة واحدة لا تستخدم هذا التقسيم في ميزانيتها العامة.

إلا أنه يعاب على هذا التقسيم أنه غير كاف، لأنه لا يعكس مطلقاً درجة كفاءة أي وحدة من وحدات الدولة بالمقارنة مع غيرها من الوحدات. كما أنه لا يسمح بمتابعة النشاط الحكومي ودراسة تطور توزيع الموارد العامة، على مختلف وظائف الدولة، بصورة تسمح بتقسيم هذا النشاط بأسلوب اقتصادي.

ولذلك، فقد آثرت الأساليب الحديثة أن تأخذ بأسلوب التقسيم الوظيفي[1] Function Classification جنباً إلى جنب مع التقسيم الإداري Administrative Classification، السالف ذكره. ويقوم هذا التقسيم على أساس تصنيف النفقات العامة وتبويبها في مجموعات متجانسة، تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة من وظائف الدولة. فالمعيار المتبع

---

(١) د. حامد دراز، مبادىء الاقتصاد العام، سنة ١٩٨٩، ص٥٠٦.

في هذا التقسيم هو نوع الوظيفة أو الخدمة التي ينفق المال لعام من أجلها، بغض النظر عن الوحدة أو الجهاز الحكومي الذي يقوم بالإنفاق أو طبيعة الأشياء المختصة بهذه النفقات.

فمثلاً يدرج ضمن بند الصحة جميع النفقات المخصصة للصحة المدرسية بالرغم من تبعية الأخيرة لوزارة التربية والتعليم.

واستخدام نوع الوظيفة التي تؤديها الحكومة كمعيار للتقسيم يستلزم توزيع الكثير من بنود النفقات العامة الثابتة التي لا تمثل في حد ذاتها وظيفة مستقلة[1] على مختلف الوظائف الرئيسية المستخدمة في التقسيم. ويخرج عن ذلك بعض النفقات التي يفضل بقاءها في بند مستقل لكونها لا تحقق وظيفة معينة. مثال ذلك نفقات خدمة الدين العام. فبالإضافة إلى صعوبة توزيع خدمة الدين العامة على الوظائف المختلفة فإن لها من الأهمية الخاصة ما يبرر بقاءها في بند واضح ومتميز.

وإذا كان استخدام التقسيم الوظيفي يهتم أساساً بجانب النفقات العامة، إلا أن أي تقسيم للميزانية العامة للدولة لا بد أن يتضمن جانب الإيرادات لعامة حتى تكتمل الفائدة. إلا أنه ووفقاً لقاعدة عدم تخصيص الإيرادات، السالف توضيحها، فإن الإيرادات العامة في الميزانية لا يمكن تقسيمها تقسيماً وظيفياً، وإلا تكون مخالفة لقاعدة هامة من القواعد التي تحكم إعداد وتحضير الميزانية العامة للدولة. وإزاء ذلك، فإنه يكتفي بتقسيم[2] جانب الإيرادات العامة تقسيماً يتمشى مع الغرض الأساسي للتقسيم الوظيفي، ألا وهو نشر بيانات الميزانية العامة بطريقة واضحة ومختصرة تسهل على غير المتخصصين إدراك كنهها وتفهم مضمونها والوقوف

(١) مثل نفقات رئاسة الجمهورية، الديوان العام للحكومة، مجلس الشعب، الجهاز المركزي للمحاسبات، الجهاز المركزي للتعبئة والإحصاء، الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة. . . الخ.

(٢) أنظر، د. جامد دراز، مرجع سابق، ص٥٠٧ وما بعدها.

على مدى أهمية دور الحكومة والقطاع العام في الاقتصاد القومي.

ومما هو جدير بالذكر، أن للتقسيم الوظيفي أهمية كبيرة في إعداد وتحضير ميزانية الدولة، إذ يحقق العديد من المزايا: فإن تقسيم وتصنيف وتبويب النفقات العامة في مجموعات متجانسة، تخصص كل منها لوظيفة معينة من وظائف الدولة، يجعل من اليسير على الشخص العادي، غير المتخصص، الوصول إلى كل ما يخص النشاط الحكومي واتجاهات الدولة الاقتصادية، خاصة بالنسبة لحجم القطاع العام ودرجة أهميته في الاقتصاد القومي. كما يسمح هذا التقسيم بإجراء المقارنة فيما يتعلق بالنفقات العامة وكيفية توزيعها على وظائف الدولة واتجاهات هذا التوزيع. وأخيراً، فبواسطته يمكن تحليل النشاط الحكومي، والوقوف على التغيرات التي تحدث في طبيعة هذا النشاط ونطاقه من عام لآخر.

وقد أخذت النظريات الحديثة بشأن أساليب إعداد وتحضير الميزانية بالعديد من الأساليب الحديثة[1] والتي تتمثل في:

أولاً: ميزانية الأداء: التي تعني، بصورة مختصرة، إعادة تقسيم جانب النفقات العامة للميزانية بحيث يظهر كل ما تنجزه الدولة من أعمال وليس ما تشتريه الدولة من سلع وخدمات، ومن ثم فإن القائمين على إعداد ميزانية الأداء لا يهتمون في المقام الأول، بتحديد عناصر الإنتاج المستخدمة في كل وحدة حكومية (أجور عمال مواد البناء مثلاً)، بل يهتمون بتحديد المنتج النهائي من استخدام هذه العوامل (إنشاء مستشفى جامعي، بناء مدرسة..) فاستخدام الأموال العامة، وفقاً لهذا الأسلوب، يتم بقصد تحقيق أهداف إنتاجية محددة.

ثانياً: ميزانية التخطيط والبرمجة: ويقوم هذا الأسلوب على أساس

---

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر، د. حامد دراز، مرجع سابق، ص٥٢٥: ٥٤٩ وكذلك في نفس المعنى، د. مجدي شهاب، مرجع سابق، ص٣٤٧: ٣٦٥.

النظر إلى احتياجات المجتمع ووسائل إشباعها، بصورة شاملة ومتكاملة. وتهدف طريقة الإعداد هذه إلى تحقيق الاستخدام الأمثل والرشيد للموارد العامة بأفضل صورة ممكنة. إذ يفترض فيمن يضطلعون بإعداد الميزانية معرفة كافة البدائل الممكنة للإنفاق العام، والقيام بالمقارنة بين تكلفة ومنفعة كل بديل والآخر لكي يتمكنوا من تحقيق هدف الرشادة الاقتصادية للموارد العامة. ويقوم هذا الأسلوب على عناصر ثلاثة هي: التخطيط، والبرمجة، والموازنة.

إذ يمثِّل **التخطيط**، الأهداف التي تسعى الحكومة إلى تحقيقها في المدى الطويل. أما **البرمجة**، فهي تتعلق بالبدائل المختلفة الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف المحددة مع تقدير العبء المالي لكل بديل، والأساليب الأكثر ملائمة لتحقيق هذه الأهداف، لكي تصل في نهاية المطاف إلى وضع برامج متكاملة بالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وأساليب تنفيذ كل منها وكيفية تمويل هذا التنفيذ. وأخيراً **الموازنة**، التي هي عبارة عن ترجمة الشرائح السنوية من البرامج في صورة اعتمادات مالية سنوية مع مراعاة حدود التمويل المالي في المدى القصير، أي أنها تقوم بالتوفيق بين اعتبارات المدى القصير (الموارد المالية المتاحة فوراً) وخطط المدى الطويل.

ثالثاً: الإدارة بالأهداف: التي تتطلب أن يتم تخصيص اعتمادات الميزانية وفقاً للأهداف الفرعية التي تسعى كل إدارة أو مصلحة حكومية لتحقيقها. أي أن ذلك يستوجب أن يقوم كل مرفق بتحديد أهدافه أولاً، ثم يقوم رئيس كل قسم أو إدارة في المرفق بتحديد أهدافه الفرعية التي يعتزم تحقيقها خلال العام المالي القادم، ثم يتم تحديد الاعتمادات المطلوبة وفقاً لهذه الأهداف الفرعية. على أن تدور عمليات التنفيذ والمتابعة والتعديل على مدار العام في إطار هذه الأهداف الفرعية ومدى تحقيقها والعقبات والمشاكل التي تعترض تحقيقها.

وأخيراً، **الميزانية ذات الأساس الصفرى Zero Base- Budget** وهي

تبدأ بضرورة أن يتم تحليل البيانات ودراسة جدوى وتقييم كافة الأنشطة والبرامج سنوياً، على اعتبار أنها أنشطة وبرامج جديدة غير مرتبطة باعتمادات سابقة. وهي تؤدي إما إلى تطوير وتحسين البرامج أو النشاط وزيادة الاعتمادات اللازمة له، أو إبقاء الاعتمادات السابقة كما هي أو تخفيضها أو إلغاء النشاط أو البرنامج نفسه إذا ثبت عدم جدواه، وبغض النظر عن المرحلة التي وصل إليها تنفيذ هذا البرنامج.

المبحث الثالث

الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة في الميزانية

تختلف الطرق والأساليب المتبعة لتقدير كل من النفقات والإيرادات العامة الواردة في الميزانية. وإن كان الهدف الذي تسعى إليه السلطة التنفيذية المختصة بإعداد وتحضير الميزانية هو أن تكون تقديراتها مطابقة للواقع بقدر الإمكان، لكي تتمكن من تنفيذ السياسة المالية المقررة للدولة دون حدوث أي اضطرابات متعلقة بزيادة النفقات ونقص الإيرادات عما هو متوقع.

ويمكن تقدير النفقات والإيرادات في الميزانية بعدة طرق:

أولاً - تقدير النفقات:

يتم عادة تقدير النفقات دون صعوبات فنية كثيرة. إذ أن كل مرفق يحدد نفقاته المستقبلة على أساس حجم نفقاته السابقة مضافاً إليها ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات أو الإنشاءات خلال السنة المالية المقبلة.

ويتم تقدير النفقات أو ما يعرف بالاعتمادات باستخدام عدة طرق:

١ - الاعتمادات التحديدية والاعتمادات التقديرية:

ويقصد بالاعتمادات التحديدية Les credits Limitatifs، تلك التي تمثّل الأرقام الواردة بها الحد الأقصى لما تستطيع الحكومة إنفاقه دون

الرجوع إلى السلطة التشريعية. وتعد هذه الطريقة هي الأساس في اعتمادات النفقات وتطبق بالنسبة للمرافق القائمة بالفعل والتي يكون لها خبرة في تقدير نفقاتها المستقبلة، مما يعني عدم تجاوزها للاعتمادات المخصصة لتغطية هذه النفقات.

أما الاعتمادات التقديرية **Les Credits evaluatifs**، ويقصد بها النفقات التي يتم تحديدها على وجه التقريب. وهي تطبق عادة على المرافق الجديدة التي لم يعرف نفقاتها على وجه التحديد. ويجوز للحكومة أن تتجاوز مبلغ الاعتماد التقديري دون الرجوع إلى السلطة التشريعية، على أن يتم عرض الأمر عليها فيما بعد للحصول على موافقتها، أي أن موافقة السلطة التشريعية عليها تعد موافقة شكلية.

٢ ـ اعتمادات البرامج:

وهذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشروعات التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة. ويتم تنفيذ هذه البرامج بطريقتين: إما عن طريق أن يتم تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية، ويتم إدراجه في ميزانية السنة الأولى على أن يتم إدراج في ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي ينتظر دفعه فعلاً من النفقات. وتسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتمادات الارتباط**. أما الطريقة الثانية، فهي تتلخص في أن يتم إعداد قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمى بقانون البرنامج توافق عليه السلطة التشريعية. وبموجب هذا القانوني يتم وضع برنامج مالي على أن يتم تنفيذه على عدة سنوات ويوافق على الاعتمادات اللازمة له، ويقسم هذا القانون ذاته البرامج على عدة سنوات ويقرر لكل جزء منها الاعتمادات الخاصة بها. وتسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتمادات البرامج**.

ثانياً ـ تقدير الإيرادات:

يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات فنية، إذ أنه يرتبط أساساً بالتوقع

فيما يتعلق بالظروف والمتغيرات الاقتصادية التي قد تطرأ على الاقتصاد القومي من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة، وخاصة الضرائب، في السنة المالية المقبلة.

ويتم تقدير الإيرادات العامة باستخدام عدة طرق:

١ ـ التقدير الآلي:

تتمثّل هذه الطريقة في تقدير الإيرادات المقبلة على أساس آلي لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أي سلطة تقديرية فيما يتعلق بتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها.

وتستند هذه الطريقة أساساً على قاعدة السنة قبل الأخيرة. إذ يتم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر ميزانية نفذت أثناء تحضير مشروع الميزانية الجديدة. وقد أضيفت قاعدة أخرى إليها هي قاعدة الزيادات التي بموجبها يتم إضافة نسبة مئوية على آخر ميزانية نفذت، تحدد على أساس متوسط الزيادة التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس سنوات السابقة. وتتميز هذه الطريقة بأن تحديد حجم الإيرادات والنفقات يتم بصورة تحفظية.

إلا أنه يعاب على هذه الطريقة أن الحياة الاقتصادية لا تسير في اتجاه ثابت. فغالباً ما تتأرجح بين الكساد والانتعاش من فترة إلى أخرى. كما أن انتشار التضخم وارتفاع الأسعار وانخفاض القوة الشرائية في كثير من البلاد في العصر الحديث يجعل من الصعب استخدام هذه الطريقة في تحديد حجم الإيرادات.

٢ ـ التقدير المباشر:

تستند هذه الطريقة أساساً على التوقع أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدة، وتقدير حصيلته المتوقعة بناء على هذه الدراسة مباشرة.

فتطلب السلطة المختصة من كل مشروع في القطاع العام أن يتوقع حجم مبيعاته وإيراداته العامة للسنة المالية المقبلة، على أن يكون لكل وزارة أو هيئة حكومية تقدير ما تتوقع الحصول عليه من إيرادات في شكل رسوم أو ضرائب عن نفس السنة المالية موضوع الميزانية الجديدة.

وواقع الأمر، أن هذا التوقع يرتبط بصورة وثيقة بمستوى وحجم النشاط الاقتصادي[1] في الدولة. ففي فترات الرخاء والانتعاش تزداد الدخول والثروات والمبيعات والأرباح والاستهلاك والواردات والصادرات.. الخ. أي أن حركة الأنشطة الاقتصادية عموماً تكون في حالة انتعاش ورواج. ويترتب على ذلك بطبيعة الحال زيادة في الحصيلة الإيرادية بصورة قد تفوق الحصيلة المتوقعة. أما في فترات الكساد فتصاب الأنشطة الاقتصادية في مجموعها بحالة من الخمول، مما يترتب عليه قلة الحصيلة الإيرادية وزيادة حجم النفقات عن حجم الإيرادات، مما يمثل صعوبة على لجان تقدير الإيرادات، إذ أن ذلك يتطلب دراسة وتحليل للتقلبات الاقتصادية الطارئة على الاقتصاد القومي.

وإذا كانت طريقة التقدير المباشر تمثل أفضل الطرق لتقدير الإيرادات، فإن اللجان المتخصصة يجب عليها الاسترشاد بعدة أمور لكي تصل إلى تقديرات قريبة جداً من الواقع، تتمثّل في مبلغ الإيرادات الفعلية السابق تحصيلها ومستوى النشاط الاقتصادي المتوقع والتغيرات المنتظرة في التشريع الضريبي (باعتباره أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق).. الخ مع مراعاة عدم المغالاة في التقدير حتى يكون أقرب ما يكون إلى الواقع.

(١) أنظر، د. عادل حشيش، أصول الفن المالي للاقصاد العام، دار المعرفة الجامعية سنة ١٩٩٧، ص٣٠١.



الباب الثانى
اعتمـــــاد الميــزانيـــة

مقدمة :

لا يعتبر مشروع الميزانية العامة موازنة تلتزم الحكومة بتنفيذها إلا بعد اعتماده من السلطة المختصة طبقاً للنظام السياسى لكل دولة. والسبب الرئيسى فى ذلك ، أن الميزانية العامة تمثل تدفقات مالية يـــترتب عليـــها إعادة توزيع الدخل القومى الحقيقى بين الطبقـــــات والفئـــات والأفـــراد، وبالتالى تحرص الدول المختلفة على ضرورة اعتماد الســــلطة الممثلـــة للشعب، أى السلطة التشريعية ، لمشروع الموازنة حتـــى يصبـــح قـــابلا للتنفيذ[١].والسلطة المختصة باعتماد الميزانية هى المجلـــس التشـــريعى ، ويتم اعتماد الموازنة داخله بإجراءات معينة تختلف باختلاف دستور كـــل دولة. وعليه سوف نقسم هذا الباب على النحو التالى:

الفصل الأول : السلطة المختصة باعتماد الميزانية .

الفصل الثانى: أداة اعتماد الميزانية.

---

(١) د. محمود عبد الفضيل، د. محمد رضا العدل، مبادئ المالية العامة، دار النهضـــة العربية، سنة ١٩٨٢، ص ١٢٦.



الفصل الأول
السلطة المختصة باعتماد الميزانية

السلطة المختصة باعتماد وإجازة الميزانية هى السلطة التشـريعية . فهذا الاعتماد شرط أساسى لا غنى عنه لوضع الميزانية موضع التنفيـذ وذلك طبقاً للقاعدة المشهورة " أسبقية الاعتماد على التنفيذ" .

وقد نشأ حق السلطة التشريعية فى اعتماد الموازنة وإقرارها مـن حقـها فـى الموافقـة علـى الضرائـب No taxation without representation ، وعلى مراقبة موارد الدولة عامة. إذ من الواضـح أن هذا الحق ، أى الحق فى فرض الضرائب، يغدو قليل القيمة إذا لم يعترف للسلطة التشريعية بحق آخر مقابل له هو الحق فى الموافقة على النفقـات. وهذا أمر بدهى،إذ لا فائدة ترجى من مراقبة الإيرادات طالما أن الحكومة ستستأثر بسلطة إنفاقها كيفما يحلو لها.

ولقد قررت الدساتير المصرية المتعاقبة هـذا الحـق، أى اعتمـاد الميزانية، للسلطة التشريعية إذ تنص المادة ١١٥ من الدستور الدائم لعـام ١٩٧١ على أنه " يجب عرض مشروع الموازنة العامـة علـى مجلـس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية ولا تعتبر نـافذة إلا بموافقته عليها" . ولما كان من المتصور عملاً ، ألا يفرغ مجلس الشـعب من مناقشة الموازنة الجديدة واعتمادها قبل بداية السنة الماليـة الجديـدة المعمول عنها مشروع الميزانية، فقد أباحت الفقرة الثانية من المـادة ١١٥ المذكورة للحكومة مد العمل بالموازنة القديمة لحيـن اعتمـاد الموازنـة الجديدة.

ويمر اعتماد الموازنة داخل المجلس التشريعى بثلاث مراحل علـى النحو التالى:

أ- مرحلة المناقشة العامة: حيث يعرض مشروع الموازنة العامة للمناقشة العامة فى البرلمان. وهذه المناقشة تنصب، غالباً، على كليات الميزانية العامة وارتباطها بالأهداف القومية كما يراها أعضاء المجلس.

ب-مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة: وتضطلع به لجنة متخصصة متفرعة عن المجلس النيابى(تسمى فى مصر بلجنة الخطة والموازنة وهى تتكون من عدد محدود من الأعضاء). ولها أن تستعين بما تراه من خبراء استشاريين من خارج المجلس. وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية فى جوانبها التفصيلية ثم تقدم بعد ذلك تقريرها إلى المجلس.

ج- مرحلة المناقشة النهائية: حيث يناقش المجلس مجتمعاً تقرير اللجنة ، ثم يصير التصويت على الموازنة العامة بأبوابها وفروعها وفقاً للدستور والقوانين المعمول بها فى هذا الشأن.

وبطبيعة الحال، تتوقف كفاءة السلطة التشريعية فى فحصها لمشروع الموازنة العامة على اعتبارات متعددة منها: توفر قدر وافى من الإحاطة بمختلف جوانب النشاط الحكومى ومكونات ميزانية الدولة. فضلاً عن توفر المعلومات المالية والاقتصادية لدى المجلس وورودها إليه فى الوقت المناسب. مدى نضج المؤسسات السياسية والاقتصادية والنقابية. إذ كلما كانت هذه المؤسسات ناضجة توفرت للسلطة التشريعية قوة سياسية يمكن أن ترفع تأثير تلك السلطة فى اعتماد وإقرار البرامج الاقتصادية والمالية،وعلى العكس كلما كانت هذه المؤسسات غير ناضجة كلما كانت السلطة التشريعية ضعيفة، وكان تأثير السلطة التنفيذية أقوى .

ويثور التساؤل حول حق المجلس التشريعى فى إجراء التعديلات على مشروع الميزانية . من المتفق عليه أن المجلس التشريعى لا يحق له إجراء تعديلات جزئية على مشروع الموازنة، ذلك لأن هذه الأخيرة تمثل بناء متكاملاً يهدف إلى تحقيق سياسة الحكومة فى مختلف الميادين

السياسية والاقتصادية والاجتماعية . ومـن المتصـور أن تـؤدى تلـك التعديلات إلى الإخلال بهذا التكامل. أضف إلى ذلك الخشية مـن سـعى بعض النواب، فيما لو أعطى للمجلس حـق تعديـل الميزانيـة، لطلـب تعديلات معينة بهدف تغليب المصالح الحزبيـة والعصبيـات الانتخابيـة وليس بهدف تحقيق الصالح العام. لذلك فالمستقر عليه أنه لا يجوز لنواب الشعب إجراء أى تعديل على مشروع الموازنة العامة.

ولقد نصت على ذلك صراحة الفقرة الثالثة من المـادة ١١٥ مـن الدستور الدائم لجمهورية مصر العربية بقولها" لا يجوز لمجلس الشـعب أن يعدل مشروع الموازنة إلا بموافقة الحكومة" .

ومؤدى ما تقدم، أن المجلس النيابى ينحصر حقه فى الموافقة علـى مشروع الموازنة فى جملته أو رفضه برمته. وفى الحالة الأخيرة ينبغـى على الحكومة سحب مشروعها للميزانية العامة وتقديم استقالتها. ذلـك أن رفض المجلس التشريعى لهذا المشروع ينطوى فى حقيقته على رفـض لسياسات الحكومة مما يعنى فى التحليل الأخير سحب الثقة منها . اللـهم إلا إذا تم حل المجلس النيابى وإجراء انتخابات نيابية جديدة.

الفصل الثانى
أداة اعتماد الميزانية

إذا وافق المجلس التشريعى على مشروع الموازنة العامة، فإنه يقوم بإصدارها بمقتضى قانون يطلق عليه " قانون ربط الموازنة" . وهو قانون يحدد الرقم الإجمالى لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة. ويرفق به جدولان: يتضمن الأول بياناً تفصيليا للنفقات، والثانى بياناً تفصيلياً للإيرادات.

ولقد ثار الخلاف حول ما إذا كان قانون ربط الميزانية يعد قانوناً بالمعنى الفنى الدقيق للكلمة، خاصة وأنه لا يقرر قواعد عامة مجردة وإنما يقرر فحسب اعتماد المجلس النيابى لمبالغ الإيرادات والنفقات الواردة فى الميزانية. ودون ما دخول فى تفاصيل النقاش حول هذا الموضوع فإن قانون ربط الميزانية يعد قانونا بالمعنى العضوى(لكونه صادراً من السلطة المختصة بالتشريع). ولقد أكدت محكمة القضاء الإدارى هذا المعنى فى حكم قديم وشهير لها صادر فى ٢٧ أبريل عام ١٩٥٣ ، إذ قضت " أن قانون ربط الميزانية لا يتضمن عادة قواعد عامة ومجردة وإنما هو تحديد للإيرادات من مصادرها وتوزيع لها على مصاريفها العامة بما يكفل سير مرافق الدولة فى فترة محددة من الزمن هى فى الغالب عام واحد، وهذا العمل بطبيعته تنفيذى إدارى ولكن لأهميته ولتحمل أفراد الأمة أعباءه وأثره ، تقرر أن يصدر عن السلطة التشريعية التى تمثل إرادة الأمة فى أفرادها نواباً وشيوخاً. ولما كانت أغلب أعمال السلطة التشريعية تصدر فى شكل قوانين ، كانت الميزانية تربط هى الأخرى بقانون[١].

وجدير بالملاحظة أن اعتماد المجلس النيابى للإيرادات يختلف فى طبيعته عن اعتماده للنفقات: فاعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه

---

(١) مجموعة مجلس الدولة، س ٧ ، ج ٣ ، صفحة ١٠٠.

للحكومة بتحصيلها، ومن ثم فإن الحكومة لا تلتزم فحسب بتحصيل المبالغ المستحقة لها فى حدود رقم الإيرادات الإجمالى الوارد بقانون الميزانية، بل يحق لها كذلك أن تتعدى هذا الرقم دون الحصول على إذن مسبق من المجلس النيابى بذلك. إذا الخطأ فى تقدير الإيرادات لا يستوجب بوجه عام تدخل ما من المجلس النيابى للتوفيق بين الإيرادات المقدرة والإيرادات الفعلية .

ويختلف الوضع عن ذلك كلية فى خصوص اعتماد المجلس النيابى للنفقات العامة. إذ أن هذا الاعتماد يعد إجازة وتخصيصاً لأوجه إنفاقها. بمعنى أن هذا الاعتماد يتم تفصيلاً بحيث يعتمد كل باب على حدة ولا يجوز للحكومة تجاوز الرقم المحدد لكل نوع منها ولا نقل مبلغ من اعتماد مخصص لباب معين إلى اعتماد مخصص لباب آخر إلا بموافقة مسبقة من المجلس المذكور احتراما لقاعدة تخصيص الاعتمادات.

ولقد نصت على ذلك صراحة المادة١١٦ من الدستور حيث استلزمت موافقة مجلس الشعب على نقل أى مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الموازنة، وكذلك على كل مصروف غير وارد بها أو زائد فى تقديراتها وأن يصدر لذلك قانون.

وقد تدعو الحاجة الحكومة إلى طلب اعتماد نفقات معينة بخلاف تلك الواردة فى الميزانية العامة وذلك بعد الانتهاء من اعتماد تلك الأخيرة وأثناء تنفيذها. وقد يكون السبب فى طلب الاعتماد الإضافى ما تبين للحكومة من عدم كفاية المبالغ المرصودة فى الميزانية . وقد يكون السبب نشأة وجه جديد للإنفاق لم يرد فى تقديرات الميزانية ويحتاج إلى نفقات لمواجهته ، ويتعين ضرورة موافقة المجلس النيابى على هذه الاعتمادات الإضافية.

ومما لا شك فيه أن الإكثار من طلب الاعتمادات الإضافية يعد دليلاً على عدم دقة تقديرات النفقات فى الميزانية وأن العمل الحكومى لا يرتكز

على أساس من التخطيط السليم. هذا فضلاً عن أن طلب هذه الاعتمـادات يؤدى إلى الإخلال بتوازن الميزانية، خاصة وأنه لا يذكـر فـى طلـب الاعتماد الإضافى مورد الإيراد الجديد الذى يمكن استخدام حصيلته فـى تغطية المبالغ الصادر بها الاعتمادات الإضافية.

الباب الثالث
تنفيذ الميزانية

تعد مرحلة تنفيذ الميزانية العامة، وهى أهـم المراحـل وأكثرهـا خطورة ، المرحلة الأخيرة من مراحل الميزانية. ويقصد بها وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ. وتختص بها السلطة التنفيذية، وتشرف على هـذا التنفيذ وزارة المالية التى تعتبر أهم أجزاء الجهاز الإدارى للدولة.

وبمعنى آخر، فإن هذه المرحلة تمثل انتقال الموازنة العامـة مـن التطبيق النظرى إلى حيز التطبيق العملى الملموس.فتتولى الحكومة، ممثلة فى وزارة المالية ، تحصيل وجباية الإيرادات الـواردة والمقـدرة فـى الميزانية، كما تتولى الإنفاق على الأوجه المدرجة فى الميزانية.

ولضمان تنفيذ السيزانية فى الأوجه المحددة لها، فقد اقتضى الأمـر إيجاد وسائل مختلفة لمراقبة الميزانية للتأكد من مراعاة واحترام المكلفيـن بالتنفيذ كافة القواعد المالية أثناء ممارستهم لوظائفهم.

وبناء على ذلك سنقسم دراستنا لهذا الباب إلى فصلين :

الفصل الأول : عمليات تحصيل الإيرادات والنفقات.

الفصل الثانى: الرقابة على تنفيذ الميزانية

الفصل الأول
عمليات تحصيل الإيرادات والنفقات

تتولى وزارة المالية، باعتبارها عضواً من أعضاء السلطة التنفيذية، مهمة تنفيذ الميزانية ، عن طريق تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها وإيداعها فى خزانتها العامة أو فى البنك المركزى وفقاً لنظام حسابات الحكومة المعمول به. كما يتم الإنفاق فى الحدود الواردة فى اعتمادات الميزانية . ويتم تسجيل إيرادات الدولة فى خزانة الدولة أو البنك المركزى وتسحب منها النفقات التى تلتزم بدفعها.

ومن هنا فإن عمليات تنفيذ الميزانية تتمثل فى أمرين: عمليات تحصيل الإيرادات، وعمليات النفقات.

(١) عمليات تحصيل الإيرادات:

كما ذكرنا من قبل ، تختلف القيمة القانونية لإجازة السلطة التشريعية للإيرادات الواردة فى الميزانية عن قيمتها فيما يتعلق بالنفقات. فإجازتها للنفقات تعنى مجرد الترخيص للحكومة بالإنفاق فى حدود المبالغ التى تم اعتمادها. أما إجازتها للإيرادات فهى تنشئ التزاماً على عاتق الحكومة بضرورة تحصيل كافة المبالغ الواردة فى الإيرادات، بحيث لا تملك هذه عدم تحصيل جزء منها، وألا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أمام السلطة التشريعية[١].

ويتم تحصيل الإيرادات العامة بواسطة موظفين مختصين فى وزارة المالية مباشرة أو تابعين لجهات حكومية تتبع وزارة المالية.

وتراعى عدة قواعد عامة[٢] فى عمليات تحصيل الإيرادات العامة تتمثل فى:

---

(١) أنظر، د. عادل حشيش ، مرجع سابق، ص ٣٠٦.

وكذلك فى نفس المعنى ، د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٣٨١.

(٢) أنظر ، د. مجدى شهاب، مرجع سابق، ص ٣٧٤.

(١) أن يتم تحصيل الإيرادات فى مواعيد معينة وطريقة معينة وفقاً لنص القانون.

(٢) أنه يجب تحصيل مستحقات الدولة فور نشوء حقوقها لدى الغير. وقد كفل المشروع حق الدولة فى تحصيل إيراداتها فى أسرع وقت ممكن، بإعطاء الحكومة حق امتياز على أموال المدين عن سائر الدائنين. كما أعطاها الحق فى إجراء الحجز الإدارى لتحصيل ديونها. كما ميز حق الدولة فى تحصيل دين الضريبة بتقريره أن المنازعة فى دين الضريبة لا يوقف دفعها، فيتم الدفع أولاً ثم التظلم فيما بعد.

(٣) لضمان دقة وسلامة التحصيل، فإنه من المقرر ، ووفقاً للقواعد التنظيمية ، الفصل فى عمليات التحصيل بين الموظفين المختصين بتحديد مقدار الضريبة، والآخرين المختصين بجباتها.

(٢) عمليات النفقات :

أن إجازة السلطة التشريعية لاعتمادات النفقات لا يعنى التزام الدولة بإنفاق كافة مبالغ الاعتمادات ، ولكنه يعنى الإجازة والترخيص للدولة بأن تقوم بنفقاتها العامة فى حدود هذه المبالغ دون أن تتعداها بأى حال من الأحوال،إلا بعد الحصول على موافقة صريحة ، وفقاً للإجراءات السالف بيانها، من السلطة التشريعية المختصة بذلك. وبمعنى آخر، فإن الدولة تكون غير ملزمة بإنفاق كافة المبالغ المعتمدة، بل تستطيع دائماً عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو بعضها إذا لم تدع إلى ذلك الحاجة.

ولضمان عدم إساءة استعمال أموال الدولة، والتأكد من إنفاقها على نحو ملائم، فقد نظم القانون عمليات صرف الأموال العامة على أربع خطوات هى:

(١) الارتباط بالنفقة:

وينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة قيام السلطة الإدارية باتخاذ قرار لتحقيق عمل معين يستلزم إنفاقاً من جانب الدولة .مثال ذلك، القرار الصادر بتعين موظف عام أو بالقيام ببعض أعمال المنفعة العامة مثل إنشاء طرق أو كبارى .. الخ. ومثل هذا القرار، الذى يترتب عليه ضرورة حدوث واقعة الإنفاق، لا يكون الغرض منه مجرد زيادة أعباء الدولة ولكن لتحقيق أهداف معينة تتمثل، كما رأينا فى الأمثلة السالفة، فى الاستعانة بموظف جديد، أو إنشاء طريق جديد.. أى أنها تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة . فالارتباط بالنفقة هنا يعتبر إرادى..

كما قد ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما. مثال ذلك، أن تتسبب سيارة حكومية فى إصابة مواطن ، مما يضطر الدولة إلى دفع مبلغ تعويض، فالواقعة هنا مادية وغير إرادية.

وفى كلتا الحالتين فإن الارتباط بالنفقة يعنى القيام بعمل من شأنه أن يجعل الدولة مدينة .

(٢) تحديد النفقة:

بعد أن يتم الارتباط بالنفقة، تأتى الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعها.فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر فى الميزانية. مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشئ حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين.

ومن القواعد المالية المقررة أن يكون الدفع بعد انتهاء الأعمال. إذ يتعين على دائن الدولة أن ينهى أعماله أولاً التى تسببت فى دائنيته ، قبل أن تدفع له الدولة المبالغ المدينة بها نتيجة هذه الأعمال. حتى يتسنى لها تحديد مبلغ الدين على نحو فعلى .

(٣)الأمر بالدفع:

بعد أن يتم تحديد مبلغ النفقة أو الدين، يصدر قـــرار مـــن الجهـــة الإدارية المختصة يتضمن أمراً بدفع مبلغ النفقة. ويصدر هذا القرار عادة من وزير المالية أو من ينوب عنه.

(٤) الصرف:

ويقصد به أن يتم دفع المبلغ المحدد فى الأمر عن طريق موظـــف تابع لوزارة المالية. ومن المقرر أن يقوم بعملية الصرف موظـــف غـــير الذى يصدر عنه أمر الدفع منعا للتلاعب . وغالباً ما يتم هذا فى صـــورة إذن على البنك المركزى الذى تحتفظ فيه الدولة بحساباتها.

وجدير بالذكر أن الخطوات الثلاث الأولى تتعلـــق بالاختصـــاص الإدارى المتعلق بالجهة الإدارية، أما الخطـــوة الأخـــيرة فإنـــها تتعلـــق بالاختصاص الحسابى المتعلق بـــوزارة الماليـــة. وهـــذا الفصـــل بيـــن الاختصاصين الإدارى والحسابى من شأنه أن يحقق الضمانـــات الكافيـــة ضد ارتكاب أى مخالفة مالية.

وبعد أن استعرضنا عمليات تحصيل الإيرادات وعمليات النفقـــات، فالسؤال الذى يطرح نفسه ماذا يحدث فى حالة عـــدم مطابقـــة الموازنـــة للواقع. وبعبارة أخرى كيفية مواجهة الاختلافات بين الأرقـــام التقديريـــة والأرقام الفعلية للنفقات والإيرادات العامة.

بالنسبة **للنفقات**، كما رأينا من قبل، فإن القاعدة المتبعـــة بالنســـبة للنفقات العامة هى :قاعدة تخصيص الاعتمـــادات. بمعنـــى أن الاعتمـــاد المخصص لنفقة معينة لا يجوز استخدامه لنفقة أخـــرى إلا بعـــد إجـــازة السلطة التشريعية لذلك. ومن ثم فإنه فى حالة مخالفة تقديـــرات النفقـــات للواقع، فلا يمكن التعديل فى التوزيع المعتمد للنفقات ســـواء بالزيـــادة أو النقصان إلا بموافقة الســـلطة التشـــريعية المختصـــة بذلـــك. وتختلـــف الإجراءات المتبعة للحصول على اعتماد من السلطة التشـــريعية بتعديـــل

جانب من النفقات العامة من دولة إلى أخرى . فقد يسمح للسلطة التنفيذية، كما رأينا، أن تنقل ،من بند إلى آخر داخل نفس الباب دون موافقة سابقة من السلطة التشريعية . كما قد يخصص فى ميزانية كل وزارة مبلغ من المال بصفة احتياطية للسحب منه فى حالة نقص النفقات المقدرة عن المصروفات المحققة، على أن تضيف إليه الوزارة إذا ما زادت النفقات التقديرية عن الفعلية. وقد تأخذ الدولة بنظام الميزانيات المعدلة، ومضمونه إذ ما تبينت السلطة التنفيذية ضرورة تجاوز الأرقام الفعلية عن الأرقام التقديرية ، فلا تتقدم بطلب الاعتمادات إضافية ، ولكن عليها أن تتقدم للسلطة التشريعية بميزانية كاملة مصححة للميزانية الأولى لمناقشتها واعتمادها(١).

أما الإيرادات فإن مخالفة تقديرات إيرادات الدولة للأرقام الفعلية ، لا يثير العديد من المشاكل فيما إذا تعلق بخطأ فى تقدير حصيلة كل نوع من أنواع الإيرادات المختلفة، إذ من المتصور أن تعوض أخطاء التقدير بعضها البعض. فالأخطاء بالزيادة تعوض الأخطاء بالنقص، دون أن يؤثر ذلك على تنفيذ الميزانية العامة وفقاً للقاعدة المتبعة بالنسبة للإيرادات العامة وهى " قاعدة عدم تخصيص الإيرادات" . أما إذا تعلق الخطأ فى التقدير بالحصيلة الإجمالية للإيرادات العامة، وكان الخطأ بالزيادة فإنه يتم التصرف فى الزيادة الإجمالية وفقا للنظم والقوانين المعمول بها فى كل دولة على حدة. وتثور المشكلة فى حالة الخطأ فى تقدير الحصيلة الإجمالية للإيرادات العامة بالنقصان، إذ تضطر الدولة فى هذه الحالة إلى اللجوء لمصادر غير عادية لسد العجز فى الإيرادات، مثل الاقتراض أو الإصدار النقدى.

---

(١) أنظر ، د. عادل حشيش ، مرجع سابق، ص ٣٠٧.



الفصل الثانى
الرقابة على تنفيذ الميزانية

تعد هذه المرحلة هى المرحلة الأخيرة التى تمر بها الميزانية العامة للدولة. وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الموازنة. والهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الموازنة قد تم على الوجه المحدد للسياسة التى وضعتها السلطة التنفيذية وأجازتها السلطة التشريعية.

وبمعنى آخر، أن كل عملية مالية يقوم بها أى مشروع تستلزم وجود رقابة مالية من نوع معين. فمن باب أولى، تكون الحاجة إلى المراقبة على تنفيذ الموازنة العامة أكثر ضرورة وحيوية، وذلك بسبب: كبر حجم عملياتها، وما ترتبط به هذه العمليات من آثار توزيعية للدخل القومى الحقيقى بين الأفراد والفئات والطبقات، وأخيراً ما تسهم به هذه الموازنة فى التطور العام، الاجتماعى والاقتصادى والسياسى للمجتمع(١).

وبناء على ذلك ، فإن الهدف الأساسى من الرقابة على تنفيذ الموازنة هو ضمان تحقيقها لأقصى قدر من المنافع للمجتمع فى حدود السياسة العامة للدولة.

وتأخذ الرقابة على تنفيذ الميزانية عدة صور مختلفة، وهى الرقابة الإدارية والرقابة التشريعية والرقابة المستقلة.

وسندرس تلك الصور فى المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول: الرقابة الإدارية.

المبحث الثانى: الرقابة التشريعية.

المبحث الثالث: الرقابة المستقلة.

---

(١) أنظر ، د. محمود عبد الفضيل، مرجع سابق. ص ١٢٨.

المبحث الأول
الرقابة الإدارية
Contrôle Administratif

تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانيـــة، حيـــث يقوم الرؤساء من موظفى الحكومة بمراقبة مرووسيهم .وكذلـــك مراقبـــة موظفى وزارة المالية عن طريق السكرتيرين الماليين ومديرى الحســابات على عمليات المصروفات التى يأمر بدفعها الوزراء المختصون أو مـــن ينوبون عنهم.

والرقابة الإدارية لتنفيذ الميزانية فى مصر تتم عن طريـــق وزراة المالية، حيث تخصص لهذا الغرض موظفين تابعين لها يقومون بعملـــهم فى الوزارات والمصالح المختلفة. ومنهم يتكون القسم المـــالى للـــوزارة ويشمل المراقب المالى ومدير الحسابات ووكلاءها فى الـــوزارة . وتتـــم الرقابة الإدارية، من الناحية العملية، فى طريقتين أساسيتين :

أ- **الرقابة الموضوعية:** وتعنى انتقال الرئيس إلى مكـــان عمـــل المرؤوس ليتأكد من مباشرته لعمله على نحو دقيق. ومثالها أن ينتقل مدير المالية العامة إلى مكاتب رؤساء المصالح ، ورئيس المصلحة إلى مكاتب رؤساء الدوائر، ورئيس الدائرة إلى مكاتب سائر الموظفين التـــابعين لـــه وهكذا .

ب- **الرقابة على أساس المستندات:** وهنا لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل مرووسيه ، ولكن يقوم بفحص أعمالهم من خلال التقارير والوثـــائق والمستندات. وتبدو هذه الطريقة أيسر فى التطبيق من الناحية العملية مـــن الطريقة السالفة، الرقابة الموضوعية . إذ أن انتقال الرئيس إلـــى مكـــان عمل مرووسيه قد يؤدى ، وخاصة فى الدول النامية، إلى انضباط العمـــل ودقته بصورة مؤقتة ، مما قد يؤثر بالسلب على سير العمـــل ولا يحقـــق الرقابة الفعالة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. ولذا فإن أغلـــب الـــدول

تأخذ بالطريقة الثانية، الرقابة على أساس المستندات.

وتنقسم الرقابة الإدارية من حيث توقيتها، إلى رقابة قبل تنفيذ الميزانية وأخرى لاحقة لتنفيذ الميزانية.

١-الرقابة السابقة :

تمثل الجزء الأكبر والأهم من الرقابة الإدارية، ويكون مهمتها عدم صرف أى مبلغ إلا إذا كان مطابقاً لقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية أو القواعد المقررة فى اللوائح الإدارية المختلفة.

وقد نص قانون الموازنة العامة على وجوب امتناع مديرى الحسابات ورؤسائها ووكلائهم عن التأشير على كل أمر بصرف مبلغ إذا لم يكن هناك اعتماد أصلاً ،أو إذا طلب الخصم على اعتماد غير مخصص لهذا الصرف،وإذا ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة فى باب معين من أبواب الميزانية أو نقل اعتماد من باب إلى آخر. كما نص أيضاً هذا القانون على أنه يتعين على المسئولين الماليين بالجهاز الإدارى للحكومة ووحدات الحكم المحلى والوحدات الاقتصادية إخطار وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات بأى مخالفة مالية.

٢- الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:

ويقصد بها الرقابة الإدارية اللاحقة على الحسابات. وتتلخص فى إعداد حسابات شهرية وربع سنوية وسنوية، ويقوم المراقب المالى فى كل وزارة أو مصلحة، بمناسبة إعدادها، بفحصها للتأكد من سلامة المركز المالى للوزارة أو المصلحة وبمراجعة دفاتر الحسابات المختلفة. ويضع عن كل هذا تقريراً يرسله مع الحسابات إلى إدارة الميزانية فى وزارة المالية. وتشمل أيضا بجانب الرقابة على الحسابات، الرقابة على الخزانة وعلى المخازن للتأكد من عدم حدوث اختلاسات أو مخالفات مالية[١].

---

(١) د. أحمد جامع، مرجع سابق،ص ٣٨٥.

ومما هو جدير بالذكر أن الرقابة الإدارية، أيا كان نوعها لا تعدو أن تكون رقابة من الإدارة على نفسها، أى أنها رقابة ذاتية أو داخلية ، طبقاً للقواعد التى تضعها السلطة التنفيذية. ولذا فإنها لا تعد كافية للتأكد من حسن التصرف فى الأموال العامة. إذ كشفت التطبيقات العملية أن مراقبة الإدارة لنفسها قد أدى إلى العديد من مظاهر التسيب والإسراف بل والانحراف المالى، والتى كان مصدرها الأساسى يكمن فى انعدام الإشراف والرقابة على السلطة التنفيذية فى قيامها بتنفيذ الميزانية. ولذا فإن الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية العامة لم تعد ذات أهمية فى هذا الشأن.

المبحث الثانى
الرقابة التشريعية

تتولى المجالس النيابية فى الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة التشريعية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. فإذا كانت تلك المجالس هى التى تقوم باعتماد ميزانية الدولة، فإنه من الطبيعى أن يمنح لها حق الرقابة على تنفيذها للتأكد من سلامة وصحة تنفيذها على النحو الذى اعتمدتها وإجازتها به.

وتتمثل تلك الرقابة، التى يطلق عليها كذلك الرقابة السياسية، فى مطالبة المجالس النيابية للحكومة بتقديم الإيضاحات والمعلومات التى تساهم فى التأكد من سير العمليات الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة، سواء تم ذلك فى صورة أسئلة شفوية أو خطية أو حتى بالاستجوابات. كذلك فمن حق اللجان المالية التابعة للمجالس النيابة أن تستدعى ممثلى السلطة التنفيذية ، عند الضرورة، للاستماع إليهم فيما يخص مالية الدولة العامة، أو ماليتهم الخاصة. كما قد تتمثل الرقابة التشريعية عن طريق مناقشة الحساب الختامى عن السنة المالية السابقة .

وعلى هذا فإن الرقابة التشريعية على الموازنة العامة تتمثل في مرحلتين : المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية، والمرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

١- المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية:

وتختص بالرقابة التشريعية لجنة الشئون المالية في المجالس النيابية، وهي " لجنة الخطة والموازنة" التي لها أن تطلب البيانات والمستندات والوثائق اللازمة عن تنفيذ الموازنة العامة أثناء السنة المالية . فإذا تبين وجود أي مخالفة للقواعد المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية، فإنه يكون من حقها تقديم أسئلة واستجوابات إلى الوزراء المختصين عن كيفية تنفيذ الميزانية، بل وأيضا تحريك المسئولية السياسية ضد كل من يثبت في حقه ارتكاب مخالفة للقواعد المالية المتعلقة بسير وتنفيذ الميزانية . أضف إلى ذلك، أن السلطة التشريعية تتمكن من إجراء الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة عندما تلجأ الحكومة إلى المجالس النيابية ، طالبة فتح اعتمادات إضافية ، إذ تقوم الحكومة بالضرورة بتقديم معلومات كافية إليها عن حالة تنفيذ الميزانية وتبرير طلبها بفتح هذه الاعتمادات ومناقشة الحكومة في سياستها المالية.

٢-المرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:

تتعلق تلك المرحلة بعرض الحساب الختامي[١] عن السنة المالية المنتهية لمناقشته واعتماده ثم إصداره إما في شكل قانون أو في شكل قرار من رئيس الدولة. فالمجالس النيابية، كما رأينا، تقوم باعتماد للميزانية بعد تنفيذها مما يستتبع ذلك، منطقيا ، أن تعرض عليها نفس الميزانية بعد تنفيذها للتأكد من تطبيقها على نحو اعتمادها لها. فتقوم بالإطلاع على النتائج الفعلية للحساب المالي للدولة عن السنة المالية لهذه

---

(١) الحساب الختامي ، هو الوثيقة التي تبين مبالغ النفقات ومبالغ الإيرادات التي أنفقت فعلا بعد انتهاء السنة المالية.

الميزانية ومدى مطابقتها للميزانية فى الصورة التى اعتمدتها سواء بالنسبة للنفقات المعتمدة أو حصيلة الإيرادات[1] .

ويشمل اعتماد المجلس النيابى للحساب الختامى اعتماد المبالغ التى أنفقت والتى حصلت بالفعل، واعتماده لإضافة ما قد يتحقق من فائض الإيرادات عن النفقات للاحتياطى العام أو تغطية مقدار العجز الناتج عن تجاوز النفقات للإيرادات عن طريق السحب من هذا الاحتياطى واعتماده.

فإذا تبين للسلطة التشريعية سلامة الموقف المالى للحكومة فإنها تقوم باعتماد هذا الحساب. أما إذا تبين لها حدوث أى مخالفات مالية جسيمة فى تنفيذ الميزانية فيحق لها تحريك المسئولية السياسية ضد الوزراء المخالفين وذلك عن طريق سحب الثقة من الوزير، وقد يصل الأمر إلى سحب الثقة من الحكومة بأكملها.

وتكون الرقابة أكثر فاعلية إذا تمكنت السلطة التشريعية من مناقشة الحساب الختامى مبكراً بعد انتهاء السنة المالية مباشرة. إذ ليس بخفى أن تغير الوزارات والوزراء قد يجعل منها مجرد رقابة شكلية أكثر منها موضوعية[2]. وتأكيداً لذلك فقد نصت المادة ١١٨ من الدستور الدائم المصرى لسنة ١٩٧١ على وجوب عرض الحساب الختامى لميزانية الدولة على مجلس الشعب فى مدة لا تزيد على سنة واحدة من تاريخ انتهاء السنة المالية.

وبالرغم من فاعلية الرقابة التشريعية ، فيعاب عليها أن أعضاء السلطة التشريعية لا يكون لديهم الوقت الكافى والخبرة الفنية والمحاسبية الكافية لمناقشة الحساب الختامى الذى قد يصل إلى آلاف الصفحات و الأرقام مناقشة تفصيلية .أضف إلى ذلك الأعباء والمهام السياسية الخطيرة

---

(١) أنظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٨٧.

(٢) أنظر ، د. مجدى شهاب، مرجع سابق، ص ٣٨٠.

التى ينقل بها أعضاء السلطة التشريعية، مما يجعل الرقابة التشريعية غير كافية بمفردها على تتبع سير ومراقبة حسن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

المبحث الثالث
الرقابة المستقلة

تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فاعلية. ويقصد بـــها الرقابـــة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق هيئة مستقلة عن كـــل مـــن الإدارة والسلطة التشريعية تنحصر مهمتها فى رقابة تنفيذ الميزانية والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات قد تمت على النحو الصادرة به إجـازة السلطة التشريعية وطبقاً للقواعد المالية المقررة فى الدولة .

وبمعنى آخر تتولى هذه الرقابة هيئة فنية خاصة، تقـــوم بفحـــص تفاصيل تنفيذ الميزانية ومراجعة حسابات الحكومة ومستندات التحصيــــل والصرف ومحاولة كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرير شــــامل عن ذلك. وبناء عليه تستطيع السلطة التشريعية فحص الحساب الختـــامى فحصاً جدياً تحاسب على أساسه الحكومة عن كافة المخالفات المالية.

وتختلف هذه الهيئة التى تقوم بالرقابة المستقلة من دولة لأخـــرى. ففى فرنسا ، تتولى الرقابة على تنفيذ الميزانية هيئة قضائية مستقلة هـــى محكمة الحسابات La Cour des Comptes، وهى محكمة إدارية منظمـة تنظيماً قضائياً. وتتولى مهمة الحكم على كافة الحسابات العامة مـــا عـــدا الحسابات التى يعطى المشرع اختصاص النظر فيها إلى جهات أخـــرى. وتتكون هذه المحكمة من عدة دوائر يرأس كل منها مستشار، ويعمل بـــها عدد من المحاسبين يتولون تحضير التقارير المحاسبية والفنية التى تطلبها منهم المحكمة، ويمثل الحكومة بها نائب عام ومحامون عامون.

ويتمثل عمل هذه المحكمة فى أمرين[١]:

أولا: بعد قيام المحاسبين بتقديم حسـابات الـوزارات والمصـالح المختلفة إلى المحكمة، فإنها تقوم بتوزيع تلك الحسابات علـى دوائرهـا للقيام بفحصها ومراجعتها للتأكد من سلامتها وعدم خروجها على إجـازة السلطة التشريعية للميزانية أو مخالفتها للقواعد المالية المعمول بها.فـإذا قضت بسلامة تلك الحسابات فإنها تصدر حكمها ببراءة ذمة المحاسب. أما إذا لم تكن الحسابات سليمة فإن هذا لا يخرج عن أحد أمريـن: **الأول**، أن تكون بالحسابات زيادة فى الإيرادات أو نقص فى النفقات السابق تقديرها، وهنا تصدر المحكمة حكمها بأن الحسابات فى حالة فـائض أى بـبراءة المحاسب. **والثانى**،أن تكون بالحسابات عجز نتيجة قلة الإيرادات أو زيادة فى النفقات السابق اعتمادها، وفى هذه الحالة تصدر المحكمة حكمها بـأن الحسابات فى حالة عجز أى بإدانة المحاسب، ويلتزم برد مبالغ العجز إلى خزانة الدولة ويمكن التنفيذ على أمواله جبرا دون أى إجراء واقف لـهذا التنفيذ. ويكون للمحاسب حق الطعن فى حكم المحكمة عن طريق التمـاس إعادة النظر أو عن طريق النقض. وإذا أثبت أنه غير مسئول عنه فإنه يتم إخلاء مسئوليته عن هذا العجز، كما فى حالة الصرف على أسـس أوراق مزورة مثلا.

وهنا تكون رقابة المحكمة على الحسـابات ذاتـها، وليـس علـى المحاسبين، ومن هذا تستمد تسميتها بمحكمة الحسابات. كما أن اختصاص المحكمة مقصور على أعمال المحاسبين وليس لها أية سلطة على أعمـال رجال الإدارة(الوزراء- الموظفين التابعين لهم) .

ثانيا:أن المحكمة باعتبارها هيئة فنية تقوم بوضع تقريـر سـنوى يتضمن ما اكتشفته من مخالفات صادرة مـن الـوزارات أو الموظفيـن التابعين لهم أثناء ممارستها لعملها ، وتقدمه إلى رئيس الدولة الذى يـأمر

(١) لمزيد من التفاصيل، أنظر د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٣٩١، ٣٩٣ .

بدوره توزيعها على أعضاء السلطة التشريعية حتى يتمكنوا بناء عليه من مناقشة الحساب الختامى للدولة بصورة فعلية . بالإضافة إلى ذلك تقـــوم محكمة المحاسبات أيضـــا بكل ما تطلبه منها الســـلطة التشـــريعية مـــن تحريات وبحوث متعلقة بمسائل الإيرادات والنفقات العامة.

أما فى إنجلترا ، فإن الهيئة المستقلة التـــى تتولـــى رقابـــة تنفيـــذ الميزانية هى لجنة الحسابات العامة، التـــى تقـــوم بمراقبـــة ومراجعـــة الحسابات العامة للحكومة.ويتولى رئاسة هذه اللجنة أحد زعماء المعارضة ممن يتمتعون بدراية واسعة فى الشئون المالية والمحاسبية. وتستعين هـــذه اللجنة بموظف فى درجة وزير يسمى " المراقب المحاسب العام" . ويتمتع هذا المراقب بالاستقلال عن السلطة التنفيذية التى لا تستطيع إنقـــاص أو زيادة مرتبه لأنه مدرج فى نفقات الاعتمادات الدائمة، كما أنه غير قـــابل للعزل إلا بناء على قرار من مجلس العموم ولا يمكن سؤاله إلا أمام هـــذا المجلس.

ورقابة المراقب المحاسب العام لتنفيذ الميزانية رقابة سابقة علـــى الصرف ورقابة لاحقة عليها. تتمثل الرقابة السابقة على الصرف فـــى أن جميع أوامر الصرف التى يصدرها الوزراء لتغطية نفقات الوزارة يجـــب أن ترسل إليه أولا ليقوم بفحص طلبات الإذن بالصرف ومدى مطابقتـــها لاعتماد الميزانية، وللقواعد المالية المعمول بها.فإذا وجدها مطابقة للقانون وافق عليها وأصدر الإذن بالصرف. أما الرقابة اللاحقة على الصـــرف، فتتمثل فى أن المراقب المحاسب العام يتبعه موظفون يعملون فى مختلـــف الوزارات والمصالح الحكومية ، تنحصر مهمتهم فى مراجعة الحســـابات وخاصة تفاصيل عمليات الإنفاق والتحقق من سلامتها ومراعاتها للإجازة التشريعية والقواعد المالية المقررة. ويلتزم المراقب بتقديم تقريـــر دورى للجنة الحسابات العامة عن كيفية سير وتنفيذ الموازنـــة العامـــة ومـــدى مطابقتها للقواعد المالية والقانونية المتعلقة بهذا التنفيذ.

أما فى مصر، فإن الهيئة المستقلة التى تتولى الرقابة علــى تنفيـذ الميزانية العامة فى مصر هى " الجهاز المركزى للمحاسبات" . وقد أنشـأ هذا الجهاز بالقانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٦٤ ليحل محل ديوان المحاسبات. ويعتبر الجهاز المركزى للمحاسبات هيئة مستقلة تتبـع مجلـس الشـعب بموجب القانون رقم ٢١ لسنة ١٩٧٥. ويتكون هذا الجهاز مـــن رئيـس ونائب له يتم تعيينهما بقرار من رئيس الجمهورية وعدد مـــن الوكــلاء والأعضاء الفنيين وعدد من العاملين غير الفنيين من مختلف الفئـات. ولا يجوز لرئيس هذا الجهاز القيام بأى عمل آخر له مرتب أو مكافـــأة مـن خزانة الدولة أو من جهة أخرى، كما لا يجوز مباشرة أى مهنة أخرى أو شراء أى شئ من أموال الدولة.

وتتمثل أهداف هذا الجهاز فى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسئولياتها الإنتاجية فى مجال الخدمــــات والأعمال. وتمتد اختصاصات الجهاز إلى الوحدات التى يتـــألف منـــها الجهاز الإدارى للدولة والهيئات والمؤسسات العامة.

وتنقسم الرقابة التى يمارسها الجهاز على هذه الجهات إلى رقابـــة مالية ومحاسبية ورقابة فنية[1].

(أ) الرقابة المالية والمحاسبية:

ويقصد بها قيام الجهاز المركزى للمحاسبات بمراقبـــة الإيـرادات والنفقات التى تتضمنها حسابات الدولة، للتأكد من تنفيذها بصورة سـليمة دون ارتكاب إلى مخالفات للقواعد المالية، ومراجعة حسابات المعاشـــات والتأمينات الاجتماعية وفحص القرارات المتعلقة بشئون العاملين ومراجعة حسابات التسوية والسلف والقروض والتسهيلات الائتمانية والرقابة علـــى المخازن ومراجعة الحسابات الختامية للشركات ومنشآت القطـــاع العـــام

---

(١) أنظر ، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٩٤ ، ٣٩٧ .
وفى نفس المعنى د. مجدى شهاب ، مرجع سابق، ص ٣٨٤.

وبفحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية وبحث أسبابها ووسائل تلافيها مستقبلاً، وبمراجعة تقارير مراقبى الحسابات والشركات التى تدخل فى اختصاصه. ويختص الجهاز بفحص ومراجعة كل حساب أو عمل آخر يعهد إليه بفحصه أو مراجعته من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس الوزراء ويبلغ رئيس الجهاز ملاحظاته إلى الجهة طالبة البحث.

ويكون للجهاز المركزى للمحاسبات فى سبيل تأدية مهمته أن يفحص السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها وأى مستند أو سجل أو أوراق أخرى يرى لزومها للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل، كما يحق له معاينة وتفتيش الأعمال للتأكد من أن المصروفات صرفت فى الوجه المقررة له من جهة، ولتقييم نتائجها من جهة أخرى.

(ب) الرقابة الفنية:

يكون للجهاز المركزى للمحاسبات أن يقيم تصرفات المشرفين على الهيئات العامة وشركاتها فيما يتعلق بأعمال الإدارة والتنظيم. إذ من الجائز أن تكون هذه التصرفات سليمة من الناحية المالية والمحاسبية ولكنها معيبة من الناحية الفنية، لكونها تراعى تنظيم العمل بأسلوب اقتصادى مقبول ، مما يستلزم مراجعته لحسابات تكاليف أعمال هذه الجهات ومراجعة نتائج أعمالها وتحديد العائد منها. وتقويم هذا العائد اقتصادياً فى ضوء ما سبق تحديده فى الخطة الاقتصادية العامة . أى أن من مهام الجهاز المركزى متابعة تنفيذ الميزانية العامة من الناحية المالية والحسابية وكذلك الناحية الفنية، حتى يتأكد من أن نتائج الإنفاق تتفق مع النتائج المرجوة له دون تبذير أو إسراف. ويقوم الجهاز بوضع تقارير ربع سنوية إلى جانب تقارير سنوية عن نتائج أعماله ومسئولياته.

ويتضح مما سبق أن اختصاصات وأعمال الجهاز المركزى للمحاسبات تتعلق بالرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية وليست رقابة سابقة عليه.

الخلاصة :

استناداً إلى كافة أنواع الرقابة السالفة الذكر، الإدارية والتشريعية والمستقلة، يمكن القول بأن وزارة المالية المصرية هى التى تقوم ، عادة، بالرقابة السابقة على الصرف بينما يقوم الجهاز المركزى للمحاسبات بالرقابة اللاحقة على الصرف وكلاهما مهم من الناحية الواقعية. إلا أن لكل منهما مزاياه وعيوبه التى يمكن تلخيصها على النحو التالى[١].

مزايا الرقابة السابقة على الصرف :

(١) يمنع هذا النوع من الرقابة التصرفات التى قد تقوم بها السلطة التنفيذية، والتى تتسم بعدم المشروعية الأمر الذى يؤدى إلى تقوية سلطة القانون.

(٢) إنها تقلل من حجم المسئولية على رجال الإدارة، إذ أنها تستند إلى قرار هيئة الرقابة قبل إجراء أى تصرف فى المستقبل.

(٣) إنها تحقق اقتصاداً فى النفقات العامة، فهى تهدف إلى رفض كافة النفقات غير المشروعة خاصة مع اطراد التوسع فى النفقات العامة.

عيوبها:

(١) أنها تعطى لوزارة المالية نفوذاً كبيراً على باقى وزارات الدولة بحيث تراقب تصرفاتها وتلغى ما تراه غير مشروع، وذلك يخالف المفهوم السليم للنظام الإدارى ، إذا أن وزارة المالية لا تعدو أن تكون كغيرها من الوزارات.

---

(١) أنظر ، د. عبد الهادى النجار، مرجع سابق، ص٣٧٠، ٣٧١.

(٢) قد يترتب عليها تأخير تنفيذ أعمال الإدارة بسبب عدم مرونة من يقومون بهذه الرقابة .

(٣) أنها قد تقيد الرقابة اللاحقة بالنتائج التى توصلت إليها.

مزايا الرقابة اللاحقة على الصرف:

(١) أن هذه الرقابة تتم بعد تنفيذ بنود الميزانية العامة، مما يعني أن الملاحظات من جانب الهيئة المختصة تتم على أساس الواقع وليس التقدير.

(٢) أنها تتعلق بالواقع ومن ثم فإنها تكون أقدر على اقتراح الإصلاحات فى المستقبل.

(٣)أن الرقابة اللاحقة على الصرف يمكن أن تراقب تحقيق الأهداف المطلوبة من خلال العمليات المالية، وهو ما يسمح بتطبيق الأساليب الحديثة لتحضير الميزانية العامة ، كميزانية الأداء، وتخطيط وبرمجة الميزانية بصورة تكفى لترشيد الإنفاق العام.

عيوبها:

(١)أنها تتم بعد تنفيذ الميزانية ، ومن ثم فإنها لا تسمح بإصلاح العيوب والمخالفات. أى أنها لا تتمكن من الحفاظ على المال العام.

(٢) عادة ما تتأثر الرقابة اللاحقة بما وصلت إليه الرقابة السابقة على الصرف من ملاحظات مما قد يجعلها غير فعالة فى بعض الأحيان.

فهرس

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة
(القسم الثالث الميزانية)	٢٧٣
مقدمة..	٢٧٣
الباب الأول: إعداد الميزانية..	٢٨١
الفصل الأول: المبادىء العامة التى تحكم تحضير الميزانية..........	٢٨٣
المبحث الأول: مبدأ سنوية الميزانية..............................	٢٨٤
أولاً: طريقة حساب الخزانة..............................	٢٨٧
ثانياً: طريقة التسوية..............................	٢٨٨
المبحث الثاني: مبدأ وحدة الميزانية..............................	٢٨٩
أولا: الحسابات الخاصة..............................	٢٩٢
ثانيا: الميزانيات غير العادية	٢٩٣
ثالثا: الميزانيات الملحقة..............................	٢٩٤
رابعاً: الميزانيات المستقلة..............................	٢٩٥
المبحث الثالث: مبدأ عمومية الميزانية	٢٩٦
القاعدة الأولى: عدم تخصيص الإيرادات..............................	٢٩٩
القاعدة الثانية: قاعدة تخصيص الاعتمادات	٣٠٠
المبحث الرابع: مبدأ توازن الميزانية	٣٠٢
نظرية العجز المؤقت والمنظم..............................	٣٠٤
الفصل الثاني: إجراءات تحضير وإعداد الميزانية..............................	٣٠٩
المبحث الأول : السلطة المختصة بتحضير الميزانية..............................	٣٠٩
المبحث الثاني: الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية...	٣١٢
المبحث الثالث: الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الـــواردة فى الميزانية..............................	٣١٨

الموضوع	الصفحة